Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 16 февруари 2016 година[1]

Дело C-300/15

Charles Kohlli
Sylvie Kohll-Schlesser
срещу
Directeur de l'administration des contributions directes

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal administratif du Luxembourg (Люксембург)

„Свободно движение на хора — Работник — Равно третиране — Данък върху доходите — Национална пенсия и пенсия, получавана от друга държава членка — Данъчен кредит, предвиден за определен вид пенсии — Данъчна карта, издадена от националната администрация“

1. Практиката на Съда в областта на прякото данъчно облагане продължава да се увеличава независимо от значителния обем, който вече е достигнала, и въпреки че обикновено изхожда само от основните свободи, признати с Договора (наричан по-нататък също „ДФЕС“). Настоящото преюдициално запитване се отнася до съвместимостта с правото на Съюза на разпоредба от люксембургското законодателство, която предвижда изменение в данъка върху доходите, като предоставя данъчен кредит на пенсионирани лица, ако отговарят на определени условия.

2. За да се отговори на поставения от Tribunal administratif du Luxembourg (Административен съд на Люксембург) въпрос, трябва да се разгледа отражението на свободното движение на работници върху режима на прякото данъчно облагане на дадена държава членка. Освен това следва да се уточнят приложимите критерии спрямо доходите на пенсионирани лица, които са се възползвали от тази свобода, било по силата на член 45 ДФЕС относно работниците, било в резултат на общото правило, съдържащо се в член 21 ДФЕС. Накрая, отговорът на Съда трябва да послужи, за да се очертае по-добре, доколкото това е възможно, обхватът на преценката на националните разпоредби, с които се ограничава свободното движение, и по-конкретно — евентуалната им обосновка.

1 — Език на оригиналния текст: испански.

I –**Национална правна уредба**

Законодателството на Люксембург

3. Видно от акта за преюдициално запитване, съгласно член 139 ter, параграф 1 от Закона за данъка върху доходите (наричан по-нататък „L.I.R.“) в редакцията му, приложима спрямо доходите за 2009 година и следващите, на всяко данъчнозадължено лице, което получава доходи от пенсии или ренти по смисъла на член 96, параграф 1, точки 1 и 2, подлежащи на облагане в Люксембург, и което притежава данъчна карта, се предоставя данъчен кредит за пенсионирани лица.

4. Също така, съгласно член 139 ter, параграф 2 от L.I.R., данъчният кредит се приспада и възстановява на пенсионираното лице единствено при удържане на данъка върху заплатите, надлежно извършено от пенсионната каса и от всяко друго лице, платец на пенсията, въз основа на данъчната карта.

5. Освен това, както посочва запитващата юрисдикция, съгласно парламентарните документи, отнасящи се до проект за Закон № 5924[2], данъчният кредит за работещи лица и за пенсионирани лица е включен в разпоредбите относно удържането на данъка върху заплатите с цел да бъде предоставен на работещите и пенсионираните лица единствено с посредничеството на работодателите, пенсионните каси и другите платци на пенсии въз основа на данни от данъчните карти.

6. От своя страна член 19 от Спогодбата между Люксембург и Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане (наричана по-нататък „Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“) предвижда следното:

„Извън случаите по член 20, параграф 1, пенсиите и други подобни плащания, които местно лице на едната от държавите получава поради полаган в миналото наемен труд, се облагат само в тази държава“.

II –**Фактите и главното производство**

7. Спорът пред запитващата юрисдикция е във връзка с две пенсии, които г-н Kohll получава от Нидерландия и които се облагат в Люксембург: едната се изплаща директно от дружеството „Shell International B. V.“, за което същият е работил няколко години, а другата — от „Sociale Verzekeringsbank“ (SVB)[3].

8. Тъй като получаваните от Нидерландия пенсии не се облагат с данък при източника в Люксембург, на г-н Kohll е отказан данъчен кредит за пенсионирани лица за трите години, обхванати в главното производство — 2009 г., 2010 г. и 2011 г.

2 — Следва да се отбележи, че с приемането на този проект като Закон от 19 декември 2008 г. е изменена уредбата на данъчните кредити, предмет на настоящото производство.

3 — SVB е нидерландската служба, която отпуска национални пенсии. Освен други, SVB отпуска основната национална пенсия, на която имат право всички лица, които са навършили пенсионна възраст и пребивават или са пребивавали в тази държава членка.

9. На 20 февруари 2013 г. г-н Kohll обжалва по административен ред пред Directeur de l'administration des contributions directes (Директор на службата за преки данъци, наричан по-нататък „директорът“)[4] акта за установяване на данъчни задължения за доходите за 2009 г., издаден на 9 юни 2010 г., както и актовете за установяване на данъчни задължения за доходите за 2010 г. и 2011 г., издадени на 6 февруари 2013 г.

10. С решение от 23 септември 2013 г. директорът приема за недопустима жалбата срещу акта за установяване на данъчни задължения за доходите за 2009 г., тъй като е просрочена и изменя in pejus актовете за установяване на данъчни задължения за доходите за 2010 г. и за 2011 г. По-конкретно, директорът приема, че доколкото получаваните от жалбоподателя пенсии не са облагани с данък при източника в Люксембург, за 2010 г. и 2011 г. същият няма право на данъчен кредит за пенсионирани лица по член 139 ter от L.I.R.

11. От акта за преюдициално запитване е видно, че поради допуснат формален пропуск Tribunal administratif е приел за недопустима жалбата на г-жа Kohll-Schlesser — съпруга на жалбоподателя, по отношение на нейната пенсия от SVB, която същата е получавала през спорните години. Тази жалба не е предмет на настоящото производство.

12. В производството пред Tribunal administratif жалбоподателят твърди, че непризнаването на данъчен кредит на лица, пенсиите на които не са обложени с данък при източника в Люксембург, изключва предоставянето му на лица, чиито пенсии не подлежат на такова облагане, като по този начин кръгът на имащите право на данъчен кредит е ограничен до тези лица, пенсиите на които се изплащат от пенсионна каса в Люксембург. В тази връзка г-н Kohll се съмнява, че намерението на законодателя при приемане на тук разглежданото изменение на L.I.R. от 2008 г. е било да лиши от данъчен кредит пенсионираните местни лица, които получават пенсии, произтичащи от пенсионни права, придобити от чуждестранни пенсионни каси. Според него подобно тълкуване е в нарушение, освен друго, на свободното движение на хора (работници), прогласено в член 45 ДФЕС.

13. Представителят на люксембургското правителство от своя страна счита, член 139 ter от L.I.R. не създава никакви пречки за упражняване на свободното движение на работници по смисъла на член 45 ДФЕС. Според него по отношение на г-н Kohll не е допусната каквато и да било дискриминация, тъй като различното положение, в което същият се намира, било в резултат на особеностите на регламентирания от законодателя данъчен кредит.

14. Освен това представителят на правителството твърди, че тази разлика в положението била обективно обоснована с оглед на преследваната с разпоредбата цел. Установеното в член 21 ДФЕС свободно движение на хора по никакъв начин не било нарушено, тъй като спорната национална разпоредба не създава пречки за пребиваването в друга държава членка и следователно не засяга тази свобода.

15. Tribunal administratif посочва, че макар член 139 ter от L.I.R. да не предвижда изискване относно гражданството на потенциалните получатели, посочената разпоредба може евентуално да води до непряка дискриминация, доколкото поставя като условие за предоставяне на данъчния кредит данъчнозадълженото лице да притежава данъчна карта. Това съмнение се подкрепя от обстоятелството, че данъчният кредит не се предоставя на лица, получаващи пенсии, които не подлежат на данъчно облагане при източника в Люксембург, каквито са пенсиите от друга държава.

4 — Орган на люксембургската данъчна администрация, който, освен друго, е компетентен да се произнася по жалби срещу актове за установяване на задължения, свързани с преките данъци.

16. При това положение запитващата юрисдикция, предвид затрудненията, които изпитва при тълкуването на член 139 ter от L.I.R. и липсата на общностна съдебна практика, която да разрешава правен въпрос от същото естество, решава да сезира Съда с искане да се произнесе преюдициално по следния въпрос:

„Допуска ли принципът на свободно движение на работници, закрепен по-специално в член 45 ДФЕС, разпоредбите на член 139 ter, параграф 1 от изменения Закон от 4 декември 1967 г. за данъка върху доходите, доколкото те предоставят право на предвидения в тях данъчен кредит само на лицата, които притежават данъчна карта?“.

III – **Производството пред Съда и становища на страните**

А – *Производството пред Съда*

17. Преюдициалното запитване е постъпило в секретариата на Съда на 19 юни 2015 г.

18. В срока, предвиден в член 23, параграф 2 от Статута на Съда, писмени становища представят единствено правителството на Люксембург и Европейската комисия.

19. Съдебно заседание по делото не е проведено, тъй като нито една от посочените страни не е направила искане в този смисъл.

Б – *Резюме на представените становища*

20. Правителството на Люксембург не смята, че настоящият случай може да бъде разглеждан в рамките на свободното движение на работници. Според него спорните разпоредби не възпрепятстват, нито обезкуражават гражданите на държава членка да напуснат държавата си по произход с цел да упражнят правото си на свободно движение. Въпреки това люксембургското правителство излага при условията на евентуалност редица съображения, в случай че Съдът приеме друго.

21. Правителството на Люксембург посочва, че спорната разпоредба не се отнася за всички доходи от пенсии, а само за тези, по отношение на които се удържа данък при източника, което било последица от присъщите особености на данъчния кредит. В тази връзка същото правителство обяснява, че пенсионните каси предоставят данъчния кредит на пенсионираните лица след изтичането на всеки месец. За тази цел законът позволява на касите да прихванат дължимия данък от данъчния кредит, така че реално удържаният данък при източника е равен на резултата, получен при изваждане на данъчния кредит от брутния размер на дължимия данък.

22. Ето защо, продължава люксембургското правителство, член 139 ter от L.I.R. се вписва в конкретната рамка на данъчното облагане при източника, регламентирайки облагането, или, ако са налице условията — възстановяването, изключително по отношение доходите от пенсии, спрямо които е приложимо производството по облагане с данък при източника. Ето защо според него обвързването на предоставянето на данъчен кредит с условието данъчнозадълженото лице да притежава данъчна карта не представлява ограничение на свободното движение на работници, нито на свободното движение на хора, прогласено в член 21 ДФЕС.

23. При условията на евентуалност, ако Съдът приеме, че спорната национална разпоредба ограничава свободното движение на работници или в по-широк смисъл — на хора, правителството на Люксембург излага съображения в подкрепа на обосноваността на това ограничение. Тези съображения могат да бъдат сведени до два основни довода.

24. На първо място, люксембургското правителство посочва, че ограничението на свободното движение се дължи на особеностите на данъчния кредит, така както е предвиден от законодателя, тъй като пенсионните каси, разполагайки с изискуемите за водене на данъчната карта данни за удържания данък при източника, са улеснени както при предоставянето на данъчния кредит, така и при прихващането или прякото му и ефективно възстановяване. От тази гледна точка това била единствената работеща система, която не води до непропорционални затруднения за администрацията, касите или други платци на данъчния кредит или за данъчнозадължените лица.

25. На второ място, мярката била обоснована от съображения от общ интерес, произтичащи от връзката между режима на събиране на данъци (с други думи — на удържането на данък при източника) и прилагането на данъчния кредит спрямо пенсионираните лица, която представлявала необходим елемент за запазване на съгласуваността на данъчната система. Според люксембургското правителство разпоредбата на член 139 ter е пропорционална с оглед постигането на преследваната с L.I.R. цел, като не съществуват по-малко ограничителни мерки за постигане на същия резултат.

26. Комисията счита, че в акта за преюдициално запитване не се съдържат достатъчно фактически елементи, които да позволят ясно да се установи разпоредбата от правото на Съюза, която евентуално се нарушава с член 139 ter от L.I.R. По-конкретно, Комисията изразява съжаление, че не са налице данни дали г-н Kohll се е върнал в Люксембург от Нидерландия, за да търси работа и за да бъде нает преди пенсионирането си, в който случай той би могъл да се позове в своя полза на член 45 ДФЕС[5], или връщането в държавата, на която е гражданин, се дължи на желанието му да се установи в Люксембург след приключване на професионалната си дейност — хипотеза, която би му позволила да се позове на правото на свободно движение на хора по член 21 ДФЕС[6].

27. При това положение и предвид сходството на анализа, приложим при разглеждането на нарушението на двете разпоредби от ДФЕС, въз основа на общата им преценка Комисията заключава, че тези разпоредби не допускат национална разпоредба като разглежданата в настоящото производство.

28. Комисията счита, че е налице ограничение на правата както по член 45 ДФЕС, така и по член 21 ДФЕС, тъй като според нея, съгласно установеното с практиката на Съда изискване[7], положението на г-н Kohll е сравнимо с това на пенсионирано данъчнозадължено лице, получаващо пенсия от пенсионна каса, установена в Люксембург.

29. Всъщност съгласно мотивите на Закона от 19 декември 2008 г., целта на член 139 ter от L.I.R. е да подпомогне най-нуждаещите се, сред които са всички пенсионирани лица, като увеличи разполагаемия им доход. Според Комисията тази цел се отнася за всички пенсионирани лица, установени в Люксембург, независимо дали получават пенсиите си от пенсионни каси и други платци в Люксембург или от друга държава членка, подлежащи на облагане в Люксембург по силата на спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане.

5 — В тази връзка Комисията се позовава на решение Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), по-конкретно на точка 9 от същото, и на решение Комисия/Дания (C-150/04, EU:C:2007:69, т. 41).

6 — Комисията цитира решения Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, т. 16) и Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, т. 56 и цитираната съдебна практика).

7 — Решение Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 27).

30. Въпреки това, изключвайки възможността последните да се ползват от данъчния кредит, спорната разпоредба води до неравно третиране, което: а) може да обезкуражи работниците да започват работа в друга държава членка и да придобиват в същата пенсионни права и б) създава по-неблагоприятно положение за пенсионираните лица, които се установяват в Люксембург, санкционирайки ги само защото са упражнили правото си на свободно движение в друга държава членка.

31. Според Комисията именно защото запазва предимството на данъчния кредит за пенсионираните лица, установени в Люксембург, чийто доходи се облагат в същата държава, спорната национална разпоредба не може да постигне твърдяната цел от общ интерес. В тази връзка Комисията посочва, че данъчният кредит се прилага независимо от размера на пенсиите — с изключение на тези, ненадвишаващи 300 EUR годишно и 25 EUR месечно — и следователно не е предвиден конкретно за най-нуждаещата се от икономическа и социална гледна точка част от населението. Поради това местните данъчнозадължени лица, които получават пенсия, изплащана от друга държава членка и подлежаща на облагане в Люксембург, дори когато тази пенсия е незначителна по размер, не могат да се ползват от данъчния кредит, тъй като не подлежат на облагане с данък при източника в Люксембург. Поради това условието, което обвързва предимството (данъчния кредит) с мястото, от което подлежащите на облагане в Люксембург пенсии се изплащат, не отговаря дори на целта, преследвана с националното законодателство.

32. Комисията счита, че спорната разпоредба не е обоснована и по практически съображения от административен характер. По-конкретно, Комисията посочва, че данъчният кредит би могъл да бъде предоставен на пенсионираните лица, на които понастоящем е отказан, ако бъде предвидено, че те могат да го приспаднат от размера на дължимия данък към момента на неговото изчисляване посредством метода на оценяване на облагаемата основа, без това да води до непропорционалните затруднения за администрацията, пенсионните каси и данъчнозадължените лица, на които се позовава люксембургското правителство.

33. Според Комисията разглежданата разпоредба не може да бъде обоснована и с оглед необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система, тъй като не се установява каквато и да било пряка връзка между спорния данъчен кредит и прихващането на въпросното данъчно предимство с определено данъчно задължение [8].

34. На последно място, Комисията счита, че спорното ограничение не може да се обоснове с необходимостта от запазване на балансираното разпределение между държавите членки [9] на правомощията им за данъчно облагане, доколкото в настоящия случай Люксембург разполага с правомощието за данъчно облагане на пенсиите с източник от другата държава членка — Нидерландия.

8 — В тази връзка Комисията се позовава на решение Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531,т. 37—39 и цитираната съдебна практика).

9 — Вж. решение Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, т. 81 и 84—86).

IV – **Анализ на преюдициалния въпрос**

A – *Предварителни бележки: относно приложимата разпоредба от Договора*

35. От представените в настоящото производство становища е видно, че са налице съмнения относно разпоредбата, в чието приложно поле би трябвало да се вписва правното положение на г-н Kohll. Като възможности се обсъждат член 21, параграф 1 ДФЕС относно свободното движение и пребиваване на гражданите на Съюза на територията на държавите членки и член 45 ДФЕС, който установява свободното движение на работници на територията на Съюза.

36. Люксембургското правителство отрича наличието на предпоставки за прилагането на която и да било от посочените разпоредби, тъй като счита, че спорното законодателство не възпира, нито ограничава гражданите да упражняват правото си на свободно движение.

37. От друга страна, според Комисията съмнението възниква поради липсата на данни, позволяващи да се установи дали г-н Kohll се е върнал в държавата си по произход — Люксембург, за да бъде нает на работа, преди да се пенсионира, или се е установил в родината си след своето пенсиониране. В първата хипотеза случаят би следвало да се преценява съгласно член 45 ДФЕС, а във втората — съобразно член 21 ДФЕС.

38. Въпреки че ще предоставя отговор относно приложимата разпоредба, от практическа гледна точка може да се окаже (или поне да изглежда), че той е ненужен, доколкото за преценката на въпросните две разпоредби от първичното право се използват едни и същи тълкувателни способи. Независимо от това правилното определяне на конкретната разпоредба, в приложното поле на която се вписва фактическата обстановка, винаги може да бъде от полза, например — като насока при разглеждането на бъдещи случаи.

39. Положението на пенсионираните лица, като специфична категория лица в правото на Съюза, се свързва с имплицитното споменаване в член 45, параграф 3, буква г) ДФЕС на правото на работника да остава на територията на държавата членка *след наемане на работа в тази държава*. Това право понастоящем е регламентирано в член 17 от Директива 2004/38[10], в който са предвидени различни изключения в полза на пенсионираните лица и работниците, изпаднали в нетрудоспособност, за намаляване на общия петгодишен срок на пребиваване в приемащата държава членка на гражданите на Съюза и техните семейства като условие за придобиване на право на постоянно пребиваване в тази държава. Не това обаче е относимата в разглеждания случай разпоредба, нито пък посочената основна свобода се изчерпва с постоянното пребиваване в друга държава членка.

40. В действителност обстоятелствата по делото се вписват в кръга от решения, при които признатото в член 45 ДФЕС право на свободно движение на работници е противопоставено на национални разпоредби в различни области и по-конкретно — в сферата на данъчното облагане; с други думи — хипотези, които нямат връзка с правото на постоянно пребиваване в приемащата държава членка. Съдът нееднократно е постановявал, че определени права, свързани с качеството на работник, се гарантират на работниците мигранти дори след прекратяване на трудовите им правоотношения[11].

10 — Директива 2004/38/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година относно правото на граждани на Съюза и на членове на техните семейства да се движат и да пребивават свободно на територията на държавите членки, за изменение на Регламент (ЕИО) № 1612/68 и отменяща Директиви 64/221/ЕИО, 68/360/ЕИО, 72/194/ЕИО, 73/148/ЕИО, 75/34/ЕИО, 75/35/ЕИО, 90/364/ЕИО, 90/365/ЕИО и 93/96/ЕИО (ОВ L 158, стр. 77; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 7, стр. 56).

11 — Решения Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, т. 40) и Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, т. 32 и цитираната съдебна практика).

41. Въпреки това на пенсионираните лица невинаги се признава качеството на работник, което да им позволява да се ползват от специфичното свободно движение по член 45 ДФЕС. Така в решения Pusa[12], Turpeinen[13] и постановеното неотдавна решение Hirvonen[14], навярно изхождайки мълчаливо от правилото, че прекратяването на трудовото правоотношение по принцип води до загуба на качеството на работник по смисъла на член 45 ДФЕС[15] на засегнатото лице, Съдът постановява, че посочената разпоредба не обхваща лицата, на които целият професионален живот е преминал в държавата членка, на която са граждани, и които са упражнили правото си на пребиваване в друга държава членка едва след като са се пенсионирали, без каквото и да било намерение да упражняват дейност в последната като наети лица[16]. Съдът е решил посочените дела, прилагайки настоящия член 21 ДФЕС.

42. В крайна сметка, на лицата, които след приключване на професионалната си дейност променят единствено държавата членка на своето пребиваване, правото на Съюза предоставя защита по силата на свободното движение по член 21 ДФЕС, а не въз основа на член 45 ДФЕС. Причината за това е, че в действителност към момента на преместване на пребиваването си в друга държава членка тези лица вече не упражняват правото на свободно движение, запазено от Договора за работниците, тъй като са престанали да имат това качество[17].

43. Обобщено казано, когато едно лице е упражнило правото си на свободно движение като работник — наето лице, и неговият професионален живот е преминал изяло или отчасти в държава членка, различна от тази, на която е гражданин, и това лице се връща в последната, за да се установи и пребивава без намерение да работи там, то същото може да се позове на член 45 ДФЕС[18]. Съгласно практиката на Съда обаче, предоставената от Договора защита в тези случай е приложима само срещу дискриминация и пречки, които засягат правата, придобити по повод на съществувалото трудово правоотношение[19].

44. От изложените в акта за преюдициално запитване данни се установява, че пенсията, получавана от г-н Kohll директно от дружеството „Shell International B.V“, която представлява по-голямата част от неговите доходи, произтича от съществувало трудово правоотношение с това дружество в Нидерландия. С оглед на посочената в предходната точка съдебна практика считам, че доходът от тази пенсия попада в обхвата на свободното движение на работници по член 45 ДФЕС.

45. За разлика от Комисията считам, че правилната разпоредба, приложима към случая, може да бъде определена, както ако г-н Kohll се е преместил в Люксембург, за да започне друга работа, така и, ако го е направил, след като се е пенсионирал. Според мен, тъй като спорните пенсии се получават в резултат изключително на времето, прекарано от г-н Kohll в Нидерландия, същите представляват права на работник, придобити при упражняване на правото му на свободно

12 — C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Вж. решение Leclere и Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, т. 55).

16 — Вж. точка 60 от заключението на генералния адвокат Léger по дело Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), към което препраща точка 16 от решението по същото дело.

17 — Вж., по аргумент за противното, постоянната практика на Съда, съгласно която „[…] всички разпоредби на Договора, свързани със свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на професионална дейност от какъвто и да е характер на цялата територия на Съюза и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват стопанска дейност на територията на друга държава членка“ (решение Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, т. 35 и цитираната съдебна практика).

18 — Вж. решение Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, т. 30).

19 — Решение Leclere и Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, т. 59).

движение, и могат да се ползват от защитата на член 45 ДФЕС[20]. При това положение за решаване на случая е без значение обстоятелството дали жалбоподателят се е върнал в държавата членка, на която е гражданин, за да започне друга работа преди пенсионирането си, или само за да се ползва от същото.

46. Остава да се прецени дали изложените доводи са приложими и по отношение на втората пенсия на жалбоподателя в главното производство, която същият получава от SVB. От акта за преюдициално запитване се установява, че това е пенсия, която не се основава на вноски и се отпуска от нидерландската държава на всяко лице, пребивавало в Нидерландия, независимо дали е полагало наемен труд в страната.

47. Макар да е вярно, че с оглед характеристиките на пенсията, изплащана от SVB, същата не зависи пряко от трудовото правоотношение, налага се изводът, че в случая на г-н Kohll получаваната от него пенсия от SVB, макар и непряко, също произтича от трудовото му правоотношение, тъй като жалбоподателят не би имал право на нея, ако не беше пребивавал в Нидерландия на основание трудовата си заетост. Освен това самостоятелният анализ на всяка от разглежданите пенсии в съответствие с различна разпоредба от Договора би довело до изкуствено разграничение между тях, нямащо нищо общо с действителното положение на г-н Kohll.

48. Обобщено казано, доходите на жалбоподателя в главното производство от получаваните от него две пенсии са права, придобити в качеството му на работник, който е упражнил правото си на свободно движение на работници, и тези доходи се ползват от закрилата на член 45 ДФЕС, поради което преценката на спорното национално законодателство трябва да се извърши с оглед на тази разпоредба.

Б – *Относно наличието на ограничение на свободното движение на работници*

49. Макар в някои от представените в настоящото производство писмени становища евентуалното ограничение на свободното движение на работниците да се свързва със задължителното притежаване на данъчна карта съгласно член 139 ter от L.I.R., според мен това задължение не е нищо друго освен удостоверяване на извършените при всяко облагане удръжки. По мое мнение сама по себе си данъчната карта има силата само на доказателствено средство, но не поражда правото на съответния данъчен кредит. Следователно, за да се установи дали е налице нарушение на член 45 ДФЕС, анализът трябва да бъде съсредоточен по-скоро върху регламентацията, която се осъществява със спорната разпоредба, отколкото върху данъчната карта.

50. След това разяснение ще започна анализа за евентуалното нарушение на основна свобода, гарантирана с Договора, по общоприетия начин, т.е. като припомня постоянната съдебна практика, в съответствие с която държавите членки трябва да упражняват своите правомощия във всяка област при спазване на правото на Съюза[21]. Това условие съвсем не е загубило силата

20 — Също като по дело Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, т. 28) г-н Kohll подава жалба пред органите на своята страна именно поради обстоятелството, че спорната разпоредба го поставя в неблагоприятно положение, тъй като е упражнявал професионалната си дейност в друга държава членка.

21 — Вж. например решения Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 36), Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793, т. 33) и Dijkman и Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, т. 20).

си, тъй като от анализа на обосноваността ще се установи важността на преценката на определени фактори, наред с традиционно твърдените доводи, с които се цели обосноваването на подобни ограничения, като съгласуваност на данъчната система [22], необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол и борбата срещу данъчни измами [23].

51. Във връзка със свободното движение на хора Съдът е приел, че разпоредбите на Договора в това отношение имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на професионална дейност от какъвто и да е характер на територията на Съюза и не допускат национални мерки, които биха могли да поставят в по-неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава членка [24].

52. По-конкретно, относно свободното движение на работници Съдът е постановил, че национални разпоредби, които възпрепятстват или обезкуражават работник, гражданин на държава членка, да напусне държавата си по произход, за да упражни правото си на свободно движение, представляват пречки пред тази свобода, дори да се прилагат независимо от гражданството на засегнатите работници [25].

53. В настоящия случай член 139 ter от L.I.R. лишава от данъчно предимство — данъчния кредит, пенсионирано лице, чиято пенсия не се изплаща от пенсионна каса или друг платец на пенсии, установен в Люксембург. Това различно третиране може да обезсърчи както работници от Люксембург, които искат да бъдат наети в друга държава членка, така и люксембургски работници или такива, които са граждани на друга държава членка, желаещи да се установят в Люксембург след пенсионирането си.

54. Освен това спорната национална разпоредба създава непряка дискриминация [26], доколкото липсата на данъчна карта, с влаганото в нея значение, ще води до отказ от право на данъчен кредит в по-голяма степен спрямо гражданите на други държави членки отколкото по отношение на гражданите на Люксембург, тъй като предимно първите ще са тези, които получават пенсии от други държави — членки на Съюза [27].

55. В действителност различно третиране не би било налице, ако положението на г-н Kohll беше различно от това на пенсионирано лице, което получава пенсията си от люксембургска пенсионна каса. Също така проверката на различията в конкретните случаи е обичайна по дела, свързани с прякото данъчно облагане и свободното движение, като тази проверка, по доктринални причини, трябва да бъде извършена преди анализа за обоснованост [28].

22 — Този довод е признат за обосноваващ за първи път с решение Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35, т. 21) и впоследствие е използван често, например в решения Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 43) и Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793, т. 70).

23 — Вж. например решение Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, т. 50 и цитираната там съдебна практика).

24 — Освен други, решения Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, т. 94), Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, т. 37) и Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, т. 25).

25 — Решения Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, т. 74) и Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, т. 26).

26 — Съгласно практиката на Съда правилата за равно третиране забраняват не само явната дискриминация, основана на гражданство, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (решение Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, т. 11).

27 — Вж., за сравнение, решение Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, т. 14).

28 — Вж. например решения Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, т. 24—38) и Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, т. 37).

56. Преценката за сходството на положенията е извършвана предимно в случаи, отнасящи се до различно третиране на чуждестранните спрямо местните лица в конкретна държава членка [29]. В този смисъл Съдът е постановил, че положението на чуждестранно лице, което има незначителен доход в държавата членка по пребиваването си и получава по-голямата част от облагаемия си доход от дейност, упражнявана в друга държава членка, обективно не се различава от това на местно данъчнозадължено лице, нает на сходна работа в последната [30].

57. От горното следва, че ако при обстоятелствата, описани в предходната точка, местното и чуждестранното лице се намират в обективно сравними положения, то това ще се отнася в още по-голяма степен за две данъчнозадължени лица, граждани на една и съща държава членка, какъвто е разглежданият случай. Тъй като съгласно Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане между Люксембург и Нидерландия доходи като тези, получавани от г-н Kohll, подлежат на облагане в първата държава, единственото различие се изразява в нидерландския произход на пенсията на жалбоподателя в главното производство.

58. Независимо от това, доколкото именно този международен елемент позволява на г-н Kohll да се позове на член 45 ДФЕС, би било парадоксално и дори спорно, ако се допусне този елемент бъде превърнат в ключов за твърдението, че пенсионирано лице, което получава пенсията си от люксембургска пенсионна каса, и лице, чиято пенсия се изплаща от друга държава членка, не се намират в обективно сравнимо положение.

59. Наред с това, предвид целта на L.I.R. [31] (подпомагане на нуждаещите се лица чрез увеличаване на разполагаемия им доход), изглежда, че текстът на посочената национална разпоредба не е достатъчно последователен. Дори да не става въпрос за случая на жалбоподателя в главното производство [32], данъчното предимство не би обхванало пенсионираните лица с ниски пенсии, които се получават от друга държава членка, макар да е очевидно, че от данъчна гледна точка и в предметно отношение те се намират в същото положение като пенсионираните лица, чиито пенсии се изплащат от люксембургски пенсионни каси.

60. Ето защо считам, че лица като г-н Kohll и пенсионираните местни лица в Люксембург, които получават пенсиите си от люксембургски пенсионни каси, се намират в едно и също положение от гледна точка на данъчното облагане в посочената държава.

61. Накрая, макар люксембургското правителство да не го споменава изрично, би могло да се смята, че ограниченият размер на данъчния кредит (не повече от 300 EUR годишно) не би оказал възпиращо действие върху работниците по отношение на упражняването на правото им на свободно движение. В тази връзка следва да се посочи, че съгласно постоянната съдебна практика дори когато са с малък обхват или несъществено значение, ограниченията на основните свободи са забранени от Договора [33].

62. С оглед на изложеното и като междинно заключение считам, че спорната разпоредба представлява ограничение на свободното движение на работници по член 45 ДФЕС.

29 — Началото се поставя с известното решение Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Решения Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31,т. 36 и 37) и Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703, т. 28 и 29).

31 — Споделям мнението на генералния адвокат Jääskinen, че при преценката за сходство на положенията трябва да се взема предвид и целта на съответните национални разпоредби (заключение по дело Комисия/Естония, C-39/10, EU:C:2011:770, т. 73).

32 — От акта за преюдициално запитване се установява, че доходите му от двете пенсии, предмет на спора в главното производство, не позволяват същият да бъде включен в категорията на нуждаещи се лица, като в случая допълнителни уточнения относно размера на тези доходи не са необходими.

33 — Решение F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, т. 50 и цитираната съдебна практика).

B – *Относно обоснования характер на ограничението на свободното движение на работници*

63. Както е известно, преценката за съвместимостта на национална разпоредба, противоречаща на свободното движение на работници, не се изчерпва с констатацията, че същата представлява пречка за упражняването на това право. При извършване на тази преценка Съдът използва *rule of reason*[34], чиято цел е да смекчи последиците от включването на съответните национални разпоредби в приложното поле на член 45 ДФЕС.

64. Така съгласно постановеното от Съда мярка, която възпрепятства свободното движение на работници, е допустима само ако преследва легитимна цел, съвместима с Договора, и е обоснована с императивни съображения от общ интерес. Освен това такава мярка трябва да бъде подходяща, за да гарантира осъществяването на преследваната цел, и да не надхвърля това, което е необходимо за постигането ѝ[35] — така нареченият критерий за пропорционалност.

65. В точки 24 и 25 на настоящото заключение изложих доводите на люксембургското правителство в защита на съвместимостта на националната мярка с член 45 ДФЕС: несъразмерните последици, до които би довело нейното изменение, и съгласуваността на данъчната система.

66. По отношение на първия довод правителството на Люксембург се позовава на особеностите на данъчния кредит, като посочва, че воденето на данъчните карти от пенсионните каси и другите платци ги улеснява както при предоставянето на данъчния кредит, така и при прихващането или прякото му и ефективно възстановяване. Ето защо според същото правителство всяко изменение на тази система би довело до непропорционални последици от административен характер за административните органи, касите и данъчнозадължените лица. Системата на данъчните карти не позволява включването на пенсионирани лица, чиито пенсии се изплащат от други държави членки, тъй като касите и останалите люксембургски органи не разполагат със способи, чрез които да удържат данък при източника по отношение на тези пенсии.

67. Този довод е неубедителен по три причини. Първо, защото г-н Kohll не е направил искане нидерландските му пенсии задължително да бъдат облагани с данък при източника в Люксембург. Неговото оплакване не е за това, че облагането с данък при източника е изключено по отношение на пенсиите, изплащани от други държави членки, а за пълния отказ да се предостави данъчното предимство под формата на данъчен кредит, предвидено да увеличи разполагаемия му доход. Данъчното предимство би могло да се предостави на друг етап от развитието на правоотношението между данъчнозадълженото лице и данъчната администрация, например чрез намаляване на данъчната основа при подаването на декларацията за облагаемите доходи. Тази възможност би позволила на пенсионираните лица в същото положение като г-н Kohll да се ползват от съответното увеличение на техния доход в съответствие с целта на спорната разпоредба, описана от правителството на Люксембург.

68. Втората причина, която според мен опровергава наведените доводи, е, че люксембургското правителство не излага нито един убедителен довод в подкрепа на твърдението за административни затруднения и техния непропорционален характер. Самото споменаване на оперативните проблеми в данъчната система не е достатъчно, за да се приемат същите за доказани.

34 — Този термин е използван от генералния адвокат Léger в точки 47 и 48 от заключението му по дело Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), за да опише използвания метод при преценката на ограниченията на свободното движение на работници.

35 — Решение Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, т. 47 и цитираната съдебна практика).

69. Третата и вероятно най-убедителна причина следва от практиката на Съда, съгласно която практическите затруднения не могат сами по себе си да оправдаят накърняването на основните свободи, гарантирани с Договора [36]. Тъй като люксембургското правителство не свързва тези предполагаеми трудности с нищо по-различно, което да подкрепя първия от изложените от него доводи (в рамките на предоставеното обяснение), ограничението на свободното движение на работници, до което води член 139 ter от L.I.R., не може да се приеме за обосновано.

70. Като втори довод правителството на Люксембург изтъква необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система, като се позовава на връзката между системата за събиране на данъци, с други думи — облагането при източника — и прилагането на данъчния кредит спрямо пенсионираните лица. Същото правителство твърди, че спорната разпоредба е подходяща с оглед на преследваната с данъчната норма цел и че не съществуват по-малко ограничителни мерки за нейното постигане.

71. Запазването на съгласуваността на данъчната система като евентуална „уважителна“ причина се основава на идеята, че загубата на приходи за националния бюджет, произтичаща от предоставянето на данъчно предимство, се компенсира с облагането на доходите на съответното данъчнозадължено лице в тясна връзка с това предимство [37].

72. В конкретния случай обаче мнението ми съвпада с това на Комисията, че твърдяната съгласуваност на разглежданата данъчна система не е установена. По конкретно, не е налице пряка връзка между данъчното предимство и данъчно облагане, което да го компенсира. Съгласуваността, на която люксембургското правителство се позовава, се отнася до връзката на данъчното предимство с техниката за облагане, а не с друг вид данък, предвиден да компенсира загубата за бюджетните приходи, произтичаща от предоставянето на данъчния кредит. Ето защо и вторият довод на правителството на Люксембург в защита на съвместимостта на член 139 ter от L.I.R. с член 45 ДФЕС следва да бъде отхвърлен.

73. Съвкупността от обосноваващи причини, които биха могли да се посочат в рамките на цялостната преценка на свободното движение на работници, не се изчерпва с двете, посочени в предходните точки. Всъщност Съдът е приемал за допустими и други причини, които ще обсъдя накратко, независимо че същите не са изтъкнати от люксембургското правителство.

74. Така, ограничавайки се до сферата на данъчното облагане, обосноваването с необходимостта от запазване на балансираното разпределение между държавите членки на правомощието за данъчно облагане [38] може да се приеме по-специално когато въпросната данъчна система цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности [39].

75. Въпреки това, както Комисията правилно посочва, в настоящия случай това не може да бъде обосноваваща причина, тъй като съгласно член 19 от Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане Люксембург разполага с правомощието да облага както пенсиите, изплащани на пенсионирани лица от пенсионни каси, установени в тази държава, така и пенсиите, получавани от Нидерландия.

36 — Решение Dijkman и Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, т. 60).

37 — Вж. заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, т. 62), в което се разяснява обосноваността съгласно решение Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

38 — Комисията припомня в становището си тази обосноваваща причина.

39 — Решение Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, т. 81 и цитираната съдебна практика).

76. В контекста, в който според правителството на Люксембург се вписва спорната разпоредба, а именно социалната политика, също е призната възможността за позоваване на определени цели от социалнополитически характер, които да се считат за императивни съображения от общ интерес; например строителството на жилища за отдаване под наем, за да се задоволят нуждите от такива жилища в Германия[40], улесняване придобиването на първо жилище в по-общия контекст на социалната политика на гръцката държава[41], както и цели на политиката в областта на развитието[42].

77. Съгласно цитираната в предходната точка съдебна практика мярка, която предвижда определено данъчно предимство и води до ограничение на свободно движение на работници, може да бъде обоснована, ако преследва цел на социалната политика, при условие че е подходяща за постигане на тази цел и не надхвърля необходимото за нейното постигане.

78. В разглеждания случай целта на законодателната реформа от 2008 г., с която се въвежда член 139 ter в L.I.R., съгласно твърдението на правителството на Люксембург е увеличаване на разполагаемия доход на пенсионираните лица, за да се помогне на най-нуждаещите се сред тях. Колкото и похвално да е това намерение, трябва да се признае, че разглежданата мярка не изглежда съвсем подходяща за постигането на цел от социален характер, доколкото, от една страна, изключва всички пенсионирани лица, които като г-н Kohll получават пенсиите си от други държави членки, подлежащи на облагане в Люксембург, и от друга страна, не установява максимален размер на доходите на лицата, които се ползват от нея, като от нея се облагодетелстват и пенсионирани лица с високи доходи. Следователно спорната разпоредба не е подходяща, за да осъществи напълно теоретичната цел, с оглед на която е приета, поради което позоваването на цели на социалната политика също е неоснователно.

79. Накрая, при условията на евентуалност, ако Съдът приеме, че спорната разпоредба е обоснована по някой от разгледаните в предходните точки мотиви, считам, че същата е непропорционална с оглед на преследваната цел. Съществуват по-малко обременителни от юридическа гледна точка мерки за постигането на тази цел, без да е необходимо пенсионираните лица като г-н Kohll, които получават пенсиите си от друга държава членка, да бъдат изключвани. Такава мярка, както посочих, би могла да бъде например възможността максималният размер на данъчния кредит да бъде приспаднат от дължимия данък.

80. Обобщено казано, считам, че разпоредбата, предмет на преюдициалното запитване, е необоснована. Ето защо ще потвърдя направеното междинно заключение, че доколкото запазва правото на данъчен кредит само за пенсионираните лица, по отношение на които е приложимо облагане при източника, член 139 ter, параграф 1 от L.I.R. е несъвместим с принципа на свободно движение на работници, залегнал в член 45 ДФЕС.

V –Заключение

81. Предвид изложеното по-горе предлагам на Съда да отговори на отправения от Tribunal administratif du Luxembourg преюдициален въпрос по следния начин:

„Свободното движение на работници, уредено в член 45 ДФЕС, не допуска национална разпоредба като член 139 ter, параграф 1 от изменения Закон за данък върху доходите от 4 декември 1967 г., доколкото тя запазва данъчния кредит само в полза на пенсионираните лица, по отношение на които е приложимо облагане при източника“.

40 — Решение Grundstücksgemeinschaft Busley и Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, т. 31 и 32).

41 — Решение Комисия/Гърция (C-155/09, EU:C:2011:22, т. 51, 52, 70 и 71).

42 — Решение Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, т. 59).