Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 16. února 2016 [1]

Věc C-300/15

Charles Kohlla
Sylvie Kohll-Schlesser
proti
Directeur de l'administration des contributions directes

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal administratif du Luxembourg (správní soud v Lucemburku, Lucembursko)]

„Volný pohyb osob — Pracovník — Rovné zacházení — Daň z příjmů — Vnitrostátní důchody a důchody, na které vznikl nárok v jiném členském státě — Sleva na dani vyhrazená pro určité důchody — Potvrzení o srážce daně vydané vnitrostátním správním orgánem“

1. Přestože je judikatura Soudního dvora týkající se přímého zdanění již značně rozsáhlá a odkazuje zpravidla pouze na základní svobody uznané Smlouvou (dále rovněž jen „SFEU“), její objem stále narůstá. Projednávaná předběžná otázka se týká slučitelnosti lucemburské právní úpravy, podle níž lze změnou daně z příjmu přiznat slevu na dani důchodcům, kteří splňují určité podmínky, s unijním právem.

2. Aby bylo možné zodpovědět otázku, kterou položil Tribunal administratif de Luxembourg (správní soud v Lucemburku), je nutné přezkoumat dopady volného pohybu pracovníků na režim přímého zdanění členského státu. Kromě toho je zapotřebí upřesnit kritéria použitelná na příjmy důchodců, jež zmíněný volný pohyb využili buď na základě článku 45 SFEU, který se týká pracovníků, nebo na základě obecného ustanovení, jakým je článek 21 SFEU. A konečně by měla odpověď poskytnutá Soudním dvorem umožnit případné přesnější vymezení způsobu, jakým lze přezkoumávat vnitrostátní právní předpisy omezující volný pohyb, zejména pak možnost jejich odůvodnění.

I – **Vnitrostátní právní rámec**

A – *Lucemburské právo*

3. Z předkládacího usnesení vyplývá, že podle čl. 139b odst. 1 zákona o dani z příjmu (dále jen „L.I.R.“), ve znění použitelném na příjmy za rok 2009 a následující roky, „lze udělit slevu na dani pro důchodce všem osobám povinným k dani, jež dosahují příjmu z důchodu nebo renty ve smyslu čl. 96 odst. 1 prvního a druhého pododstavce L.I.R., k jehož zdanění je oprávněno Lucembursko, pod podmínkou, že jsou držiteli potvrzení o srážce daně“.

1 — Původní jazyk: španělština.

4. V článku 139b odst. 2 L.I.R. se stanoví, že sleva na dani může být důchodcům přiznána a vrácena výlučně v rámci srážky daně z platů a mezd, kterou provedl důchodový fond nebo kterýkoli jiný subjekt povinný k vyplácení důchodů, a to na základě potvrzení o srážce daně.

5. Předkládající soud nadto uvádí, že z parlamentních dokumentů k návrhu zákona č. 5924[2] vyplývá, že sleva na dani pro zaměstnance a důchodce je upravena prostřednictvím ustanovení týkajících se srážky daně z platů a mezd a že tyto slevy na dani poskytují zaměstnancům a důchodcům výlučně zaměstnavatelé, důchodové fondy a ostatní subjekty povinné k vyplácení důchodů, a to na základě údajů obsažených ve výše uvedených potvrzeních.

6. Článek 19 dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Lucemburskem a Nizozemskem (dále jen „DDZ“) stanoví toto:

„S výhradou ustanovení čl. 20 odst. 1 jsou důchody a jiné podobné odměny, které jsou vypláceny rezidentovi jednoho ze smluvních států z titulu předchozího zaměstnání, zdanitelné pouze v tomto státě“.

II – **Skutkové okolnosti a řízení před vnitrostátním soudem**

7. Spor probíhající před předkládajícím soudem se týká dvou nizozemských důchodů pobíraných Ch. Kohllem, jež jsou zdaňovány v Lucembursku: první z těchto důchodů vyplácí přímo společnost Shell International B.V, v níž dotyčný několik let pracoval, a druhý vyplácí Sociale Verzekeringsbank (SVB)[3].

8. Vzhledem k tomu, že na oba tyto nizozemské důchody nebyla v Lucembursku uplatněna srážka daně, během tří let, jichž se týká spor v původním řízení, tj. během let 2009, 2010 a 2011, nebyla Ch. Kohllovi udělena žádná sleva na dani pro důchodce.

9. Dne 20. února 2013 podal Ch. Kohll k Directeur de l’administration des contributions directes (dále jen „directeur“)[4] stížnost proti výměru daně z příjmu za rok 2009, vydanému dne 9. června 2010, a proti výměrům daně z příjmu za roky 2010 a 2011, jež byly vydány dne 6. února 2013.

10. Rozhodnutím ze dne 23. září 2013 directeur prohlásil stížnost proti výměru daně z příjmu za rok 2009 za nepřípustnou z důvodu opožděného podání a výměry daně z příjmu za roky 2010 a 2011 opravil *in pejus*. Directeur měl zejména za to, že stěžovatel neměl v letech 2010 a 2011 nárok na slevu na dani pro důchodce podle článku 139b L.I.R., neboť na důchody, které pobíral, nebyla v Lucembursku uplatněna srážka daně.

11. Podle předkládacího usnesení Tribunal administratif (správní soud) prohlásil, že žaloba, kterou podala manželka žalobce S. Kohll-Schlesser v souvislosti s důchodem, který ve sporných letech sama pobírala od SVB, je nepřípustná z důvodu formální vady. Tato stížnost již není předmětem projednávaného sporu.

12. Ve sporu probíhajícím před Tribunal administratif (správní soud) žalobce tvrdil, že odepření slev na dani osobám, jejichž důchody nepodléhají srážce daně v Lucembursku, vede k vyloučení osob pobírajících důchody, u nichž tato srážka nebyla uplatněna, což znamená, že sleva na dani může být poskytnuta pouze osobám, které pobírají důchod z důchodového fondu v Lucembursku. V této

2 — Je třeba si uvědomit, že poté, co byl tento návrh přijat jakožto zákon ze dne 19. prosince 2008, změnil úpravu slev na dani ve smyslu, který je zpochybněn v projednávaném sporu.

3 — SVB je subjekt spravující uzavírání vnitrostátního pojištění v Nizozemsku. Kromě jiných činností se zabývá správou základního státního důchodu, na který má nárok každý, kdo dosáhl důchodového věku a žije nebo žil ve výše uvedeném členském státě.

4 — Orgán spadající pod lucemburskou správu veřejných financí, který má mimo jiné pravomoc rozhodovat o stížnostech podaných proti daňovým výměrům v oblasti přímých daní.

souvislosti pochybuje o tom, zda v roce 2008, kdy byl L.I.R. změněn ve smyslu, který je zpochybněn v projednávané věci, bylo záměrem zákonodárce, aby byl nárok na slevu na dani odepřen důchodcům, kteří jsou rezidenty Lucemburska, avšak pobírají příjmy plynoucí z důchodových nároků, jež vznikly u zahraničních důchodových fondů a jsou z těchto fondů vypláceny. Uvádí, že takový výklad musí být mimo jiné považován za porušení volného pohybu osob (pracovníků), který je zakotven v článku 45 SFEU.

13. Lucemburská vláda uvedla, že v souvislosti s článkem 139b L.I.R. neshledává žádný problém, který by se týkal volného pohybu pracovníků ve smyslu článku 45 SFEU. Podle jejího názoru nebyl Ch. Kohll nijak diskriminován, neboť odlišné postavení, v němž se nachází, vyplývá z charakteristik slevy na dani, kterou zavedl zákonodárce.

14. Lucemburská vláda nadto dodala, že tento rozdíl musí být s ohledem na cíl sledovaný výše uvedeným ustanovením považován za objektivně odůvodněný. Neshledala ani žádné porušení volného pohybu osob, který je zaručen článkem 21 SFEU, a to proto, že sporný vnitrostátní právní předpis nemá žádný dopad na svobodu pohybu, neboť nijak nebrání pobytu v jiném členském státě.

15. Tribunal administratif (správní soud) uvádí, že článek 139b L.I.R. by mohl případně zavádět nepřímou diskriminaci, neboť sice neukládá žádnou podmínku týkající se státní příslušnosti možných příjemců, avšak váže poskytnutí slevy na dani na podmínku, že osoba povinná k dani musí být držitelem potvrzení o srážce daně. Tento názor odůvodňuje tvrzením, že zmíněná sleva na dani není poskytována osobám, jejichž důchody nepodléhají srážce daně v Lucembursku, tak jak je tomu v případě důchodů, které pocházejí ze zahraničí.

16. Za těchto okolností předkládající soud uvádí, že se s ohledem na obtížnost výkladu článku 139b L.I.R. a na neexistenci judikatury Společenství, která by takový právní problém vyřešila, rozhodl obrátit se na Soudní dvůr a požádat jej, aby se v řízení o předběžné otázce vyjádřil k následující otázce:

„Brání zásada volného pohybu pracovníků, která je zakotvena zejména v článku 45 SFEU, ustanovením čl. 139b odst. 1 zákona o dani z příjmu ze dne 4. prosince 1967 v pozměněném znění v rozsahu, v němž tato ustanovení vyhrazují nárok na slevu na dani, který je v nich uveden, osobám, jež jsou držiteli potvrzení o srážce daně?“

III – **Řízení před Soudním dvorem a argumenty účastníků řízení**

A – *Řízení*

17. Předkládací usnesení bylo doručeno kanceláři Soudního dvora dne 19. června 2015.

18. Písemná vyjádření předložily ve lhůtě stanovené v čl. 23 druhém pododstavci statutu Soudního dvora pouze vláda Lucemburska a Evropská komise.

19. Uvedení účastníci řízení nenavrhli, aby se konalo jednání, a proto od něj bylo upuštěno.

B – *Shrnutí předložených argumentů*

20. Lucemburská vláda má pochybnosti, zda projednávaná věc spadá do působnosti volného pohybu pracovníků. Zastává názor, že sporné ustanovení nebrání státním příslušníkům členského státu v tom, aby opustili členský stát svého původu za účelem uplatnění svého práva na volný pohyb, ani je od tohoto kroku neodrazují. Přesto však předkládá několik podpůrných připomínek pro případ, že by Soudní dvůr rozhodl jinak.

21. Uvádí tedy, že sporné ustanovení se netýká všech příjmů plynoucích z důchodů, nýbrž pouze těch, které podléhají srážce daně, což vyplývá z charakteristik, jimiž se vyznačuje sleva na dani. V této souvislosti vysvětluje, že důchodové fondy poskytují důchodcům slevu na dani zpravidla na konci každého měsíce. Právní předpisy proto umožňují důchodovým fondům, aby tyto slevy na dani kompenzovaly pozitivními srážkami v tom smyslu, že skutečně uplatněná srážka daně odpovídá částce získané odečtením slevy na dani od hrubé částky srážky.

22. Zmíněná vláda dále uvádí, že článek 139b L.I.R. proto v úzkém slova smyslu souvisí se srážkou daně, která musí být připsána či případně vrácena pouze v souvislosti s příjmy důchodů, na něž byl uplatněn postup srážky daně. Je tedy toho názoru, že pokud je přiznání daňové výhody vázáno na podmínku, že příjemce musí předložit potvrzení o srážce daně, tato skutečnost nepředstavuje žádné omezení volného pohybu pracovníků ani volného pohybu osob, které je zakotveno v článku 21 SFEU.

23. Pro případ, že by Soudní dvůr konstatoval, že sporné ustanovení omezuje volný pohyb pracovníků nebo v širším slova smyslu volný pohyb osob, předložila lucemburská vláda podpůrně několik tvrzení, jimiž zamýšlí toto omezení odůvodnit. Lze je shrnout do dvou základních argumentů.

24. Zaprvé uvádí, že omezení volného pohybu vyplývá z charakteristik slevy na dani v té podobě, jakou jí dal zákonodárce, přičemž důchodové fondy jsou nejpovolanějšími k tomu, aby přiznávaly slevu na dani a aby ji také přímým a účinným způsobem uplatňovaly a poskytovaly, neboť mají k dispozici údaje nezbytné k tomu, aby mohly zajišťovat potvrzení o srážkách daně. Z tohoto pohledu se tedy jedná o jediný v praxi proveditelný systém, který nemá žádné nepřiměřené dopady ani na správní orgány, fondy a ostatní subjekty poskytující slevy na dani, ani na příjemce tohoto systému.

25. Zadruhé se domnívá, že tento systém lze ospravedlnit úvahami obecného zájmu, jež vyplývají ze spojitosti mezi systémem vybírání daně (tj. srážky u zdroje) a uplatněním slevy na dani pro důchodce, která musí být považována za nezbytnou podmínku zachování soudržnosti daňového režimu. Článek 139b je podle jejího názoru přiměřený ve vztahu k dosažení cíle sledovaného L.I.R., jehož nelze dosáhnout méně omezujícími opatřeními.

26. Podle mínění Komise předkládací usnesení neupřesňuje skutkové okolnosti natolik, aby bylo možné jednoznačně určit unijní právní ustanovení, s nímž může být článek 139b L.I.R. v rozporu. Konkrétně vytýká, že není známo, zda se Ch. Kohll vrátil před odchodem do důchodu z Nizozemska do Lucemburska, aby tam hledal či vykonával zaměstnání, což by znamenalo, že by se mohl ve svůj prospěch dovolávat článku 45 SFEU [5], nebo zda se vrátil do země, jejíž je státním příslušníkem, s cílem usadit se po ukončení svého produktivního věku v Lucembursku, což je případ spadající do působnosti práva na volný pohyb osob, které je stanoveno v článku 21 SFEU [6].

27. S ohledem na výše uvedené možnosti a také na to, že při přezkumu porušení obou těchto článků SFEU lze uplatnit obdobné úvahy, Komise navrhuje společnou analýzu, přičemž vyvozuje, že oba tyto případy brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava, která je předmětem projednávaného sporu.

28. Komise je toho názoru, že byl porušen článek 45 SFEU i článek 21 SFEU, neboť v souladu s požadavky, které klade judikatura Soudního dvora [7], lze postavení Ch. Kohlla přirovnat k postavení důchodce, který je osobou povinnou k dani pobírající příjmy z důchodového fondu se sídlem v Lucembursku.

5 — Komise v této souvislosti odkazuje na rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), zejména na bod 9 tohoto rozsudku, a Komise v. Dánsko (C-150/04, EU:C:2007:69, bod 41.

6 — Komise uvádí rozsudky Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, bod 16), a Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, bod 56 a citovaná judikatura).

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

29. Ve světle důvodové zprávy k zákonu ze dne 19. prosince 2008 lze totiž článek 139b L.I.R. chápat tak, že jeho cílem je pomoci nejvíce znevýhodněným osobám včetně všech důchodců, a to zvýšením jejich disponibilního příjmu. Podle mínění Komise lze tento cíl splnit u všech důchodců, kteří jsou rezidenty Lucemburska, a to jak těch, kteří pobírají svůj důchod z lucemburských fondů či jiných lucemburských subjektů povinných k vyplácení důchodů, tak i těch, kteří pobírají důchod z jiného členského státu a zdaňují jej v Lucembursku na základě ustanovení obsažených v dohodách týkajících se dvojího zdanění.

30. Sporné ustanovení nicméně vyjímá z nároku na slevu na dani posledně jmenované osoby, čímž zavádí nerovné zacházení, které: a) může odrazovat zaměstnance od záměru pracovat v jiném členském státě a získat v něm nárok na důchod; a b) znevýhodňuje důchodce, kteří se usazují v Lucembursku, neboť je znevýhodňuje jen z toho důvodu, že uplatňují volný pohyb ve vztahu k jinému členskému státu.

31. Komise se domnívá, že sporné vnitrostátní ustanovení není způsobilé k dosažení cíle obecného zájmu, který sleduje, a to právě proto, že odepírá nárok na slevu na dani důchodcům, kteří jsou rezidenty pobírajícími příjmy zdaňované v Lucembursku. V této souvislosti uvádí, že sleva na dani bývá uplatňována nezávisle na výši důchodu, vyjma důchodů nižších než 300 eur ročně nebo 25 eur měsíčně, což znamená, že není konkrétně určena těm skupinám obyvatelstva, jejichž postavení je z ekonomického a sociálního hlediska nejslabší. Osoby povinné k dani, které jsou rezidenty a pobírají byť jen skromný důchod vyplácený jiným členským státem, avšak zdaňují jej v Lucembursku, nemají nárok na slevu na dani, neboť ve zmíněné zemi nepodléhají srážce u zdroje. Znamená to tedy, že kritérium, podle něhož má poskytnutí určité výhody (slevy na dani) souviset s místem, z něhož pocházejí důchody zdanitelné v Lucembursku, není slučitelné s cílem sledovaným vnitrostátními právními předpisy.

32. Komise je toho názoru, že sporné ustanovení nelze odůvodnit ani praktickými důvody správní povahy. Konkrétně uvádí, že sleva by mohla být přiznána i důchodcům, kteří na ni v současné době nemají nárok, pokud by jim bylo umožněno, aby ji odečetli od své daně v okamžiku, kdy je vypočtena její výše metodou posouzení daňového základu, což by nemělo žádné nepřiměřené nepříznivé dopady na správní orgány, fondy ani osoby povinné k dani, na něž odkazuje lucemburská vláda.

33. Za možné odůvodnění nepovažuje Komise ani nezbytnost zaručit soudržnost daňového režimu, neboť neshledává žádnou přímou souvislost mezi spornou daňovou výhodou a vyrovnáním takovéto výhody určitým daňovým odvodem [8].

34. A konečně má Komise za to, že se nelze dovolávat ani nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy [9], neboť v projednávaném sporu uplatňuje Lucembursko svou zdaňovací pravomoc ve vztahu k důchodům vypláceným z druhého dotčeného členského státu, jímž je Nizozemsko.

8 — V této souvislosti Komise poukazuje na rozsudek Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, body 37 až 39 a citovaná judikatura).

9 — Viz rozsudek Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, body 81 a 84 až 86).

IV – **Analýza předběžné otázky**

A – *Úvodní poznámka: k použitelnému ustanovení Smlouvy*

35. Z vyjádření, jež byla předložena v tomto řízení o předběžné otázce, vyplývá, že není jisté, do působnosti kterého ustanovení by mělo spadat právní postavení, v němž se nachází Ch. Kohll. Za možné alternativy lze považovat čl. 21 první pododstavec SFEU, který se týká volného pohybu a pobytu občanů Unie na území členských států, a článek 45 SFEU, v němž je zakotven volný pohyb pracovníků na území Unie.

36. Lucemburská vláda popírá, že by byly splněny podmínky pro použití některého ze dvou výše uvedených článků, neboť má za to, že sporná právní úprava není způsobilá k tomu, aby odrazovala občany od výkonu jejich práva na volný pohyb nebo aby jim jej zakazovala.

37. Naproti tomu Komise je toho názoru, že důvodem pochybností je okolnost, že nebylo dostatečně upřesněno, zda se Ch. Kohll vrátil do země svého původu, tj. Lucemburska, aby před odchodem do důchodu nastoupil do zaměstnání, nebo zda se do své vlasti vrátil již jako důchodce. V prvním z výše uvedených případů by bylo namístě vyřešit projednávanou věc na základě článku 45 SFEU a ve druhém na základě článku 21 SFEU.

38. K otázce použitelného ustanovení se sice vyjádřím, avšak z praktického hlediska se tato diskuse může stát (nebo přinejmenším jevit) zbytečnou, neboť při analýze obou sporných ustanovení primárního práva použijeme stejné metody výkladu. Správné začlenění okolností projednávané věci do působnosti určitého ustanovení však může být v každém případě užitečné, například jako vodítko pro případy, k nimž dojde v budoucnosti.

39. Postavení důchodců ve smyslu zvláštní kategorie osob má v unijním právu těžiště v implicitně vyjádřené nebo, řekněme, poněkud opomíjené zmínce obsažené v čl. 45 odst. 3 písm. d) SFEU, která se týká práva pracovníka zůstat na území členského státu *po skončení zaměstnání*. Toto právo je v současnosti upraveno článkem 17 směrnice 2004/38[10], který zavádí několik výjimek ve prospěch důchodců a osob v trvalé pracovní neschopnosti, přičemž zkracuje pětiletou obecně platnou dobu nepřetržitého legálního pobytu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků v hostitelském členském státě, která je podmínkou pro vznik práva trvalého pobytu v tomto státě. Nejedná se však o právní úpravu, která by byla v projednávané věci relevantní ani o základní svobodu zakotvenou ve Smlouvě, která by byla uplatněna během trvalého pobytu v jiném členském státě.

40. Skutkové okolnosti projednávané věci totiž navazují na řadu rozsudků, v nichž bylo právo volného pohybu pracovníků, které je chráněno článkem 45 SFEU, dovoláváno ve vztahu k vnitrostátním právním předpisům v různých oblastech, zvláště pak v oblasti daní, tedy v situacích nesouvisejících s právem trvalého pobytu v hostitelském členském státě. Soudní dvůr přitom opakovaně prohlásil, že migrujícím pracovníkům jsou některá práva vyplývající z postavení pracovníka zajištěna i v případě, že již ukončili pracovní poměr[11].

10 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 29. dubna 2004 o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků se volně pohybovat a pobývat na území členských států, o změně nařízení (EHS) č. 1612/68 a o zrušení směrnic 64/221/EHS, 68/360/EHS, 72/194/EHS, 73/148/EHS, 75/34/EHS, 75/35/EHS, 90/364/EHS, 90/365/EHS a 93/96/EHS (Úř. věst. L 158, s. 77).

11 — Rozsudky Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, bod 40), a Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, bod 32 a citovaná judikatura).

41. Toto postavení pracovníka, které umožňuje uplatnit volný pohyb, jenž je konkrétně upraven článkem 45 SFEU, nebylo však důchodcům přiznáno pokaždé. Například v rozsudcích Pusa [12], Turpeinen [13] a nejnověji Hirvonen [14] Soudní dvůr, který se zřejmě implicitně řídil kritériem, podle něhož ukončení pracovního poměru znamená, že dotyčná osoba v zásadě ztrácí postavení pracovníka ve smyslu článku 45 SFEU [15], odmítl, že by se tento posledně jmenovaný článek vztahoval na osoby, které vykonávaly veškerou svou pracovní činnost ve svém členském státě a práva pobytu v jiném členském státě využily teprve po nástupu do důchodu, aniž měly v úmyslu tam vykonávat závislou činnost [16]. Výše uvedené věci byly vyřešeny na základě současného článku 21 SFEU.

42. Znamená to tedy, že osobám, které po ukončení zaměstnaneckého pracovního poměru pouze změnily členský stát svého pobytu, unijní právo přiznává právo volného pohybu na základě článku 21 SFEU, nikoliv však již na základě článku 45 SFEU. Důvodem je přesně to, že v okamžiku, kdy tyto osoby přesunuly místo svého pobytu do jiného členského státu, již neuplatňují volný pohyb pracovníků stanovený Smlouvou, neboť se již nenacházejí v postavení pracovníka [17].

43. Pokud tedy osoby, které vykonaly celou svou profesní dráhu nebo její část v jiném členském státě než ve členském státě svého původu a poté se do něj vrátily, aby se v něm usadily, aniž přitom měly v úmyslu vykonávat v něm pracovní činnost, uplatňují jakožto zaměstnanci své právo volného pohybu, mohou se dovolávat článku 45 SFEU [18]. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že ochrana, kterou pro tyto případy stanoví Smlouva, se týká pouze takových diskriminačních a omezujících situací, jimiž jsou dotčena práva nabytá v rámci předchozího pracovního poměru zmíněných osob [19].

44. Z popisu skutkových okolností, který je uveden v předkládacím usnesení, je zřejmé, že důchod, který Ch. Kohll přímo pobírá od společnosti Shell International B.V a který představuje většinu jeho příjmů, má původ v jeho předchozím pracovním poměru u této společnosti v Nizozemsku. S ohledem na judikaturu uvedenou v předchozím bodě se proto domnívám, že příjem plynoucí z tohoto důchodu spadá do působnosti volného pohybu pracovníků, který je zaveden článkem 45 SFEU.

45. Na rozdíl od Komise mám za to, že ustanovení Smlouvy, do jehož působnosti spadá projednávaná věc, lze určit jak v případě, že se Ch. Kohll přestěhoval do Lucemburska za účelem výkonu jiného zaměstnání, tak i v případě, že tak učinil již jako důchodce. S ohledem na to, že důchody, které jsou předmětem sporu, pocházejí výlučně z období, které Ch. Kohll prožil v Nizozemsku, musí být podle mého názoru považovány za nároky, jichž nabyl pracovník při výkonu svého práva volného pohybu, a jsou tedy chráněny článkem 45 SFEU [20]. Za těchto okolností je pro vyřešení projednávané věci nepodstatné, zda se žalobce vrátil do členského státu, jehož je státním příslušníkem, aby v něm před odchodem do důchodu dále pracoval, nebo aby přímo požíval svého důchodu.

46. Zbývá ještě ověřit, zda jsou výše uvedené úvahy použitelné i na druhý důchod žalobce v původním řízení, a sice na důchod, který žalobce pobírá od SVB. Z předkládacího usnesení vyplývá, že se jedná o nepříspěvkový důchod, který nizozemský stát přiznává všem osobám, které jsou rezidenty Nizozemska, bez ohledu na to, zda v této zemi vykonávají či nevykonávají zaměstnání.

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 — Viz rozsudek Leclere a Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, bod 55).

16 — Viz bod 60 stanoviska generálního advokáta P. Légera přednesené ve věci Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), na které je odkazováno v bodě 16 rozsudku.

17 — Viz *contrario sensu*, ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž „[…]veškerá ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnit příslušníkům členských států Unie výkon výdělečné činnosti jakékoli povahy na území Unie a brání opatřením, jež by mohla tyto státní příslušníky znevýhodňovat, budou-li si přát vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu“ [rozsudek Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 35 a citovaná judikatura)].

18 — Viz rozsudek Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, bod 30).

19 — Rozsudek Leclere a Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, bod 59).

20 — Stejně jako ve věci Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, bod 28) i Ch. Kohll vytýká orgánům svého státu, že je sporným ustanovením znevýhodněn proto, že vykonával svou profesní činnost v jiném členském státě.

47. Je sice pravda, že důchod, který vyplácí SVB, nemá s ohledem na své charakteristiky přímou souvislost s pracovním poměrem, nemění to nic na tom, že důchod, který Ch. Kohll pobírá od SVB, se v jeho případě rovněž odvíjí výlučně od jeho pracovního poměru, tentokrát však nepřímo, neboť žalobce by na tento důchod nikdy neměl nárok, pokud by neměl z důvodu svých pracovních povinností bydliště v Nizozemsku. Pokud bychom ostatně přezkoumali každý ze sporných důchodů zvlášť, a to pokaždé podle jiného článku Smlouvy, položili bychom mezi oba tyto důchody uměle vytvořenou dělicí čáru, což ani zdaleka neodpovídá životní situaci Ch. Kohlla.

48. Příjmy, které žalobci v původním řízení plynou z jeho dvou důchodů, musí být tedy považovány za nároky, jež žalobce nabyl jakožto pracovník, který využil volného pohybu osob, a spadají tudíž do působnosti článku 45 SFEU, což znamená, že spornou vnitrostátní právní úpravu je namístě přezkoumat ve světle výše uvedeného článku.

B –*K existenci omezení volného pohybu pracovníků*

49. I když některé spisy, jež byly předloženy v tomto řízení, zřejmě poukazují na souvislost možného porušení volného pohybu pracovníků a povinnosti být držitelem potvrzení o srážce daně, kterou ukládá článek 139b L.I.R., mám za to, že taková povinnost není ničím jiným než způsobem, jak plasticky vyjádřit různé srážky uplatněné v jednotlivém zdaňovacím období. Samotné potvrzení má podle mého mínění pouze hodnotu *ad probationem* a nezakládá právo domáhat se příslušné slevy na dani. Máme-li tedy určit, zda došlo k porušení článku 45 SFEU, musíme se v rámci přezkumu zaměřit spíše než na potvrzení o srážce daně na úpravu sporného ustanovení.

50. Poté, co jsem vysvětlil výše uvedené hledisko, zahájím svou analýzu případného porušení základní svobody zakotvené ve Smlouvě, přičemž se nejprve soustředím na připomenutí ustálené judikatury, podle níž musí členské státy při výkonu pravomocí v kterékoliv oblasti dodržovat unijní právo [21]. Toto tvrzení již nicméně ztrácí na síle, což není náhodné, neboť – jak vyplyne z analýzy odůvodnění – nelze přehlížet některé faktory, jimiž jsou provázeny tradiční argumenty uplatňované s cílem odůvodnit omezení takového druhu, jako například soudržnost daňového režimu [22], nutnost zajistit daňovou kontrolu a boj proti podvodům [23].

51. V souvislosti s volným pohybem osob dospěl Soudní dvůr k názoru, že ustanovení Smlouvy v této oblasti mají za cíl usnadnit příslušníkům Společenství výkon jejich profesních činností všeho druhu na celém území Společenství a zabraňují vnitrostátním opatřením, která by mohla tyto příslušníky znevýhodnit, pokud si přejí vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu [24].

52. Přesněji řečeno, v oblasti volného pohybu pracovníků Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní předpisy, které pracovníkovi, jenž je příslušníkem určitého členského státu, brání nebo ho odrazují od toho, aby opustil stát svého původu za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, tvoří překážku této svobody, i když jsou používány nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků [25].

21 — Viz například rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 36); Komise v. Belgie (C-250/08, EU:2011:793, bod 33), a Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, bod 20).

22 — Toto odůvodnění, které bylo přijato poprvé v rozsudku Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 21), bylo často uplatňováno v později vydaných rozsudcích, například v rozsudcích Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 43), nebo Komise v. Belgie (C-250/08, EU:2011:793, bod 70).

23 — Viz například rozsudek Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 50 a citovaná judikatura).

24 — Mimo jiné rozsudky Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, bod 94); Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, bod 37), a Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, bod 25).

25 — Rozsudky Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, bod 74), a Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, bod 26).

53. V projednávané věci upírá článek 139b L.I.R. nárok na daňovou výhodu, konkrétně slevu na dani, důchodcům, jejichž důchod není vyplácen lucemburským důchodovým fondem či jiným lucemburským subjektem povinným k vyplácení důchodů. Takové rozdílné zacházení může odrazovat jak pracovníky v Lucembursku od hledání zaměstnání v jiném členském státě, tak i pracovníky, kteří jsou státními příslušníky Lucemburska nebo jiného členského státu a měli by zájem usadit se po svém odchodu do důchodu na území Lucemburska.

54. Sporné vnitrostátní ustanovení zavádí kromě toho i nepřímou diskriminaci [26], neboť vzhledem k významu, který je přikládán potvrzení o srážce daně, bude mít neexistence tohoto potvrzení za následek to, že sleva na dani bude zamítána ve větší míře státním příslušníkům jiných členských států než státním příslušníkům Lucemburska, protože důchody vyplácené jinými zeměmi Unie pobírají především prvně jmenované osoby [27].

55. K rozdílnému zacházení by samozřejmě nedošlo, pokud by se postavení Ch. Kohlla lišilo od postavení důchodce pobírajícího důchod z lucemburského důchodového fondu. Přezkum rozdílu mezi spornými situacemi je typický rovněž pro věci týkající se přímého zdanění a volného pohybu, v nichž musí s ohledem na metodické požadavky vždy předcházet přezkumu jednotlivých odůvodnění [28].

56. Srovnatelnost různých situací bývá posuzována především ve věcech, jež se týkají nerezidentů určitého členského státu ve vztahu k jeho rezidentům [29]. V tomto smyslu Soudní dvůr prohlásil, že nerezident, který nepobírá významné příjmy v členském státě svého pobytu a jehož zdanitelné příjmy z větší části plynou z činnosti vykonávané v jiném členském státě, se objektivně nenachází v jiném postavení než rezident, který v posledně jmenovaném státě vykonává srovnatelnou závislou činnost [30].

57. Z výše uvedených úvah vyplývá, že pokud se za okolností popsaných v předchozím bodě nacházejí v objektivně srovnatelném postavení rezident a nerezident, tím spíše to musí platit o dvou osobách povinných k dani, jež jsou – tak jako v projednávané věci – rezidenty téhož členského státu. Vzhledem k tomu, že podle DDZ uzavřené mezi Lucemburskem a Nizozemskem mají být takové příjmy z důchodů, jako jsou příjmy pobírané Ch. Kohllem, zdaňovány v Lucembursku, jediná odlišnost spočívá v tom, že důchod žalobce v původním řízení pochází z Nizozemska.

58. Uvědomíme-li si, že právě díky výše uvedenému přeshraničnímu prvku spadá Ch. Kohll do působnosti článku 45 SFEU, bylo by paradoxní a dokonce i nelogické, aby byl tento prvek současně považován za klíčový argument na podporu tvrzení, že důchodce pobírající svůj důchod z lucemburského důchodového fondu se nenachází v objektivně srovnatelném postavení jako důchodce pobírající svůj důchod z jiného členského státu.

59. Ve světle cíle, který sleduje L.I.R. [31] (tj. podpořit znevýhodněné osoby zvýšením jejich disponibilního příjmu), se může zdát, že formulace zmíněného vnitrostátního právního předpisu není dostatečně soudržná. Odhlédneme-li nyní od případu žalobce v původním řízení [32], daňová výhoda nepřinese žádný prospěch důchodcům s nízkými důchody pobíranými z jiného členského státu, neboť je zjevné, že tito důchodci se budou z daňového a hmotného hlediska nacházet ve stejném postavení jako důchodci, jejichž důchody vyplácejí lucemburské důchodové fondy.

26 — Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ustanovení týkající se rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci založenou na státní příslušnosti, ale také všechny formy skryté diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudek Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, bod 11).

27 — Pro účely srovnání viz rozsudek Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, bod 14).

28 — Viz například rozsudky Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, body 24 až 38), a Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, bod 37).

29 — Počínaje známým rozsudkem Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

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

31 — Stejně jako generální advokát N. Jääskinen mám za to, že cíl sledovaný spornými vnitrostátními předpisy musí být zohledňován i v rámci přezkumu srovnatelnosti různých situací [stanovisko přednesené ve věci Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2011:770, bod 73)].

32 — Z předkládacího usnesení vyplývá, že k tomu, aby bylo možné posoudit, zda s ohledem na příjmy plynoucí z obou důchodů, které jsou předmětem sporu v původním řízení, lze žalobce zařadit do kategorie znevýhodněných osob, by bylo nutné přesněji určit výši těchto příjmů.

60. Domnívám se tedy, že takové osoby – jako je Ch. Kohll a důchodci – které jsou rezidenty Lucemburska a pobírají důchod z lucemburských fondů, se z daňového hlediska nacházejí v této zemi ve stejném postavení.

61. A konečně, přestože na to lucemburská vláda výslovně neupozornila, může se zdát, že částka slevy na dani (nejvýše 300 eur ročně) není natolik vysoká, aby odrazovala pracovníky od výkonu jejich práva volného pohybu. V této souvislosti je namístě uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora Smlouva zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu [33].

62. Jako první mezitímní závěr mám tedy za to, že sporná právní úprava představuje omezení volného pohybu pracovníků stanoveného v článku 45 SFEU.

C –K odůvodnění omezení volného pohybu pracovníků

63. Jak je známo, k analýze slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy, která je v rozporu s volným pohybem pracovníků, nestačí prokázat, že tato právní úprava tomuto volnému pohybu brání. Soudní dvůr uplatňuje v rámci této analýzy *rule of reason* [34], jehož účelem je zmírnit následky, jež vyplývají ze začlenění této vnitrostátní právní úpravy do působnosti článku 45 SFEU.

64. Řečeno slovy Soudního dvora, opatření, které je na překážku volnému pohybu pracovníků, může být přípustné pouze tehdy, když sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Kromě toho je ještě třeba, aby použití takového opatření bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné [35], což bývá označováno jako „kritérium proporcionality“.

65. V bodech 24 a 25 tohoto stanoviska jsem již uvedl oba argumenty, jež vznesla lucemburská vláda na podporu slučitelnosti svého vnitrostátního opatření s článkem 45 SFEU: nepřiměřené následky, jež by vyplývaly ze změny těchto opatření, a soudržnost daňového režimu.

66. Co se týče prvního argumentu, lucemburská vláda odkazuje na charakteristiky slevy na dani, přičemž tvrdí, že důchodové fondy a ostatní subjekty povinné k vyplácení důchodů jsou nejpovolanějšími k tomu, aby přiznávaly slevu na dani a aby ji také přímým a účinným způsobem uplatňovaly a poskytovaly, neboť zajišťují potvrzení o srážkách daně. Dále uvádí, že jakákoliv změna této struktury by měla v oblasti správy nepřiměřené dopady na správní orgány, fondy a příjemce tohoto systému. Systém potvrzení neumožňuje začlenit důchodce, jejichž důchody pocházejí z jiných členských států, neboť fondy a ostatní lucemburské orgány nemají prostředky k tomu, aby mohly na tyto důchody uplatňovat srážky u zdroje.

67. Tento argument nepovažuji za přesvědčivý, a to ze tří důvodů. Zaprvé proto, že Ch. Kohll nepožaduje, aby byly jeho nizozemské důchody nutně podrobeny srážce daně v Lucembursku. Předmětem kritiky není okolnost, že se srážka u zdroje nevztahuje na důchody pocházející z jiných členských států, nýbrž to, že došlo k absolutnímu odepření daňové výhody v podobě slevy na dani, která mohla zvýšit disponibilní příjem dotyčného. Daňová výhoda mohla být přitom poskytnuta v jiném stadiu vztahů mezi osobou povinnou k dani a orgánem daňové správy, například v okamžiku, kdy bylo podáno přiznání k dani z příjmu, a to prostřednictvím odpočtu daně. Tato posledně jmenovaná možnost by vedla k tomu, že by důchodcům ve stejném postavení, v jakém je Ch. Kohll, mohl být odpovídajícím způsobem zvýšen příjem, což je v souladu s cílem sporného ustanovení v té podobě, v jaké jej popsala lucemburská vláda.

33 — Věc F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, bod 50 a citovaná judikatura).

34 — Tento výraz poprvé použil generální advokát P. Léger, aby ve svém stanovisku předneseném ve věci Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, body 47 a 48) popsal postup, který je uplatňován při přezkumu omezení volného pohybu pracovníků.

35 — Rozsudek Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 47 a citovaná judikatura).

68. Druhým důvodem, který podle mého názoru vyvrací vznesenou obhajobu, je to, že lucemburská vláda nepodala žádné přesvědčivé vysvětlení týkající se předpokládaných dopadů ve správní oblasti a jejich nepřiměřené povahy. Neurčitá zmínka o operativních problémech daňového režimu nepostačuje k tomu, aby mohly být tyto dopady považovány za prokázané.

69. Třetí a zřejmě nejzávažnější důvod vyplývá z judikatury Soudního dvora, podle níž praktické obtíže nemohou samy o sobě odůvodnit porušení některé ze svobod zaručených Smlouvou [36]. Vzhledem k tomu, že lucemburská vláda nepoukázala na to, že by tyto údajné problémy souvisely s dalšími problémy odlišné povahy, což by mohlo vést k úspěchu jejího prvního argumentu (stále ještě v rámci přezkumu předloženého vysvětlení), nemůže být omezení volného pohybu pracovníků, jež zavádí článek 139b L.I.R., považováno za odůvodněné.

70. Druhý argument, který vznesla lucemburská vláda, se týká nezbytnosti zachovat soudržnost lucemburského daňového režimu, s důrazem na souvislost mezi systémem vybírání daně, tzn. prováděním srážek u zdroje, a uplatňováním slevy na dani pro důchodce. Zmíněná vláda tvrdí, že sporné ustanovení je přiměřené ve vztahu k dosažení cíle sledovaného příslušným daňovým právním předpisem a že tohoto cíle nelze dosáhnout jinými, méně omezujícími prostředky.

71. Zachování soudržnosti daňového režimu, které má údajně "odůvodnit" sporné ustanovení, vychází z myšlenky, že ztráta příjmů, kterou zaznamenává daňová správa v důsledku udělení daňové výhody, je zmírňována zdaněním příjmů téže osoby povinné k dani, a to v rámci, který je úzce propojen s rámcem, do něhož spadá daná výhoda [37].

72. V projednávané věci sdílím nicméně názor Komise, podle něhož nebyla údajná soudržnost sporného daňového režimu prokázána. Především neexistuje žádná přímá souvislost mezi daňovou výhodou a zdaněním, jež by tuto výhodu kompenzovalo. Spojitost, na niž poukazuje lucemburská vláda, váže daňovou výhodu na metodu provedení srážky, nikoliv však na jinou daň, jejímž účelem by bylo vyrovnat ztrátu daňových příjmů způsobenou udělením slevy na dani. Znamená to tedy, že je namístě zamítnout i tento druhý žalobní důvod, který vznesla lucemburská vláda na podporu slučitelnosti článku 139b L.I.R. s článkem 45 SFEU.

73. Škála možných odůvodnění, která lze uplatnit v rámci komplexního posouzení volného pohybu pracovníků, však neobsahuje pouze dvě výše uvedená odůvodnění, jimiž jsme se zabývali v předchozích bodech. Soudní dvůr totiž připustil platnost dalších odůvodnění, o nichž se zde stručně zmíním, přestože je lucemburská vláda nenavrhla.

74. Omezíme-li se na daňovou oblast, lze přijmout odůvodnění týkající se vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy [38], a to zvláště je-li cílem dotčeného režimu předcházet takovým jednáním, jež by narušovala právo členského státu vykonávat jeho zdaňovací pravomoc ve vztahu k činnostem prováděným na jeho území [39].

75. Jak ovšem správně podotkla Komise, v projednávané věci není takové odůvodnění namístě, neboť Lucembursko má podle článku 19 DDZ zdaňovací pravomoc jak ve vztahu k důchodům, jež pobírají důchodci registrovaní u důchodových fondů ve výše uvedeném členském státě, tak i ve vztahu k důchodům pocházejícím z Nizozemska.

36 — Rozsudek Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, bod 60).

37 — Viz stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jaraba Colomera přednesené ve věci Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, bod 62), v němž vysvětluje odůvodnění rozsudku Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

38 — Komise uvádí toto odůvodnění ve svém písemném vyjádření.

39 — Rozsudek Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, bod 81 a citovaná judikatura).

76. V oblasti, do níž podle názoru lucemburské vlády spadá sporná vnitrostátní právní úprava, tj. v oblasti sociální politiky, se připouští také možnost dovolávat se některých cílů sociálně-politické povahy, které mohou být považovány za naléhavý cíl obecného zájmu; například podpora výstavby nemovitostí určených k pronajímání za účelem uspokojení poptávky po takovém bydlení v Německu [40] nebo usnadnění získání prvního bydlení jednotlivci, které je součástí obecnějšího rámce sociální politiky řeckého státu [41], či dokonce cíle rozvojové politiky [42].

77. Z judikatury uvedené v předchozím bodě vyplývá, že opatření, které zavádí daňovou výhodu a omezuje přitom volný pohyb pracovníků, může být odůvodněno pouze tehdy, sleduje-li cíl sociální politiky, a to za předpokladu, že je způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

78. Co se týče projednávané věci, legislativní reforma z roku 2008, jejímž prostřednictvím byl do L.I.R. vložen článek 139b, měla – opět podle tvrzení lucemburské vlády – za cíl zvýšit disponibilní příjem důchodců, a podpořit tak nejvíce znevýhodněné osoby. Přestože se jedná o velmi chvályhodný cíl, je třeba uznat, že dané opatření se nejeví zcela způsobilým k dosažení cíle sociální povahy, neboť zaprvé vylučuje všechny důchodce, kteří tak jako Ch. Kohll pobírají důchod z jiných členských států a zdaňují jej v Lucembursku, a zadruhé nezavádí žádný strop, pokud jde o výši příjmů osob, jež se mohou stát příjemci, čímž zvýhodňuje důchodce s vysokými příjmy. Sporné ustanovení proto není způsobilé k tomu, aby v plném rozsahu zajistilo dosažení teoretického cíle, který sleduje, což znamená, že se nelze dovolávat ani cílů týkajících se sociální politiky.

79. A konečně, pro případ, že by Soudní dvůr dospěl k závěru, že je sporná právní úprava odůvodněna některým z důvodů, jež byly přezkoumány v předchozích bodech, se podpůrně domnívám, že tuto právní úpravu nelze považovat ani za přiměřenou ve vztahu ke sledovanému cíli. Máme-li použít právnickou terminologii, existují méně omezující prostředky, jimiž lze tohoto cíle dosáhnout, aniž by přitom došlo k vyloučení důchodců, kteří tak jako Ch. Kohll pobírají důchod z jiného členského státu. Jak jsem již uvedl, mezi tyto prostředky patří například možnost uplatnit odpočet daně do výše příslušné slevy na dani.

80. Domnívám se tedy, že právní úpravu, které se týká projednávaná předběžná otázka, nelze považovat za odůvodněnou. Je proto namístě potvrdit výše uvedený mezitímní závěr, z něhož vyplývá, že čl. 139b odst. 1 L.I.R. není slučitelný se zásadou volného pohybu pracovníků, která je zakotvena v článku 45 SFEU, neboť slevu na dani, která je určena důchodcům, vyhrazuje pouze osobám podléhajícím režimu srážky daně u zdroje.

V – Závěry

81. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Tribunal administratif (správní soud) v Lucemburku odpověděl následovně:

„Volný pohyb pracovníků, který je stanoven v článku 45 SFEU, brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 139b odst. 1 zákona o dani z příjmu ze dne 4. prosince 1967 v pozměněném znění, neboť slevu na dani, která je určena důchodcům, vyhrazuje pouze osobám podléhajícím režimu srážky daně u zdroje.“

40 — Rozsudek Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, body 31 a 32).

41 — Rozsudek Komise v. Řecko (C-155/09, EU:C:2011:22, body 51, 52, 70 a 71).

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