Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
M. CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONE
od 16. veljače 2016.[1]

Predmet C-300/15

Charles Kohll
i
Sylvie Kohll-Schlesser
protiv
Directeura de l'administration des contributions directes

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal administratif du Luxembourg (Luksemburg))

„Slobodno kretanje osoba – Radnik – Jednako postupanje – Porez na dohodak – Tuzemne mirovine i mirovine na koje je pravo ostvareno u drugoj državi članici – Porezni kredit odobren određenim osobama – Porezna kartica koju izdaje nacionalno upravno tijelo"

1. Sudska praksa Suda u području izravnog oporezivanja ne prestaje rasti, unatoč tomu što je već poprilično opsežna i premda se u njoj uobičajeno poziva isključivo na temeljne slobode zajamčene Ugovorom (u daljnjem tekstu, također: UFEU). Konkretno prethodno pitanje tiče se sukladnosti luksemburškog propisa koji je prilikom izmjene poreza na dohodak predvidio i porezni kredit u korist umirovljenika koji ispunjavaju određene pretpostavke.

2. Kako bi se dao odgovor na pitanje koje je uputio Tribunal administratif de Luxembourg (Upravni sud Luksemburga), potrebno je razmotriti utjecaj slobodnog kretanja radnika na uređenje izravnog oporezivanja države članice. Također, valja pobliže odrediti kriterije primjenjive na dohodak umirovljenika koji su se koristili tom slobodom na temelju članka 45. UFEU-a, koji se odnosi na radnike, ili pak na osnovi opće odredbe članka 21. UFEU-a. Na kraju, odgovor Suda treba poslužiti tomu da se, ako je moguće, definira područje ispitivanja nacionalnih propisa koji ograničavaju slobodu kretanja i osobito njihova mogućeg opravdanja.

I –**Nacionalno pravo**

Luksemburško pravo

3. Iz odluke o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se sukladno članku 139.b stavku 1. Zakona o porezu na dohodak (u daljnjem tekstu: ZPD), u verziji koja je mjerodavna za dohodak od 2009. nadalje, porezni kredit za umirovljenike odobrava svim poreznim obveznicima koji ostvaruju dohodak od mirovine ili rente u smislu članka 96. stavka 1. podstavaka 1. i 2. ZPD-a, koji se oporezuju u Luksemburgu i koji imaju poreznu karticu.

1 — Izvorni jezik: španjolski

4. Nadalje, u skladu s člankom 139.b stavkom 2. ZPD-a, porezni kredit može se uračunati i naknaditi umirovljeniku samo u sklopu obustave poreza na plaće koju obavlja mirovinski fond ili bilo koji drugi isplatitelj mirovine, a na temelju porezne kartice.

5. Usto, kako sud koji je uputio zahtjev navodi, pripremni zakonodavni akti u vezi s prijedlogom zakona br. 5924[2] pokazuju da je porezni kredit za radnike i umirovljenike unesen u odredbe o obustavi poreza na plaće kako bi se radnicima i umirovljenicima isplatio isključivo putem poslodavaca, mirovinskih fondova i drugih isplatitelja mirovine, a na temelju podataka iz navedenih poreznih kartica.

6. Članak 19. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (u daljnjem tekstu: UIDO) između Luksemburga i Nizozemske određuje:

„Iznimno od odredbe stavka 1. članka 20., mirovine i druga slična primanja isplaćeni rezidentu države ugovornice po osnovi prijašnjeg nesamostalnog rada oporezuju se samo u toj državi."

II –**Činjenice glavnog postupka i postupak pred nacionalnim sudom**

7. Spor pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi se na dvije mirovine koje Charles Kohll prima iz Nizozemske i koje podliježu oporezivanju u Luksemburgu, pri čemu mu prvu izravno isplaćuje društvo Shell International B. V., u kojem je radio nekoliko godina, a drugu mu isplaćuje Sociale Verzekeringsbank (SVB)[3].

8. Budući da obje nizozemske mirovine nisu podlijegale obustavi poreza na dohodak istodobno s isplatom u Luksemburgu, C. Kohllu uopće nije odobren porezni kredit za umirovljenike u odnosu na tri godine obuhvaćene glavnim postupkom, to jest 2009., 2010. i 2011.

9. C. Kohll podnio je 20. veljače 2013. prigovor Directeuru de l'administration des Contributions directes (u daljnjem tekstu: directeur)[4] protiv privremenog poreznog rješenja za 2009., donesenog 9. lipnja 2010. kao i protiv privremenih poreznih rješenja za 2010. i 2011., donesenih 6. veljače 2013.

10. Odlukom od 23. rujna 2013., directeur je prigovor protiv privremenog poreznog rješenja za 2009. proglasio nedopuštenim zbog isteka roka za njegovo podnošenje, a privremena porezna rješenja za 2010. i 2011. izmijenio je *in peius*. S tim u vezi, directeur je smatrao da podnositelj prigovora u odnosu na 2010. i 2011. nije imao pravo na porezni kredit za umirovljenike u skladu s člankom 139.b ZPD-a, s obzirom na to da je primao mirovine koje nisu podlijegale obustavi poreza na dohodak istodobno s isplatom u Luksemburgu.

11. Iz spisa proizlazi da je prigovor tužiteljeve supruge Sylvie Kohll-Schlesser u pogledu njezine mirovine SVB-a koju je primala u spornom razdoblju Tribunal administratif proglasio nedopuštenom zbog formalnog nedostatka. Taj prigovor više nije predmet spora.

12. Tužitelj u postupku pred Tribunal administratif tvrdi da uskraćivanje poreznog kredita u odnosu na mirovine koje ne podliježu obustavi poreza na dohodak istodobno s isplatom u Luksemburgu isključuje osobe koje primaju takve mirovine od te pogodnosti, što znači da se porezni krediti dodjeljuju samo osobama koje mirovinu primaju od luksemburškog mirovinskog fonda. U tom pogledu, tužitelj sumnja da je namjera zakonodavca 2008., kada je donesena izmjena ZPD-a u smislu

2 — Valja naglasiti da je nakon što je taj prijedlog izglasan kao Zakon 19. prosinca 2008., uređenje poreznih kredita izmijenjeno na način koji je sporan u ovom predmetu.

3 — SVB je nacionalni fond za socijalno osiguranje u Nizozemskoj. To tijelo, uz ostale isplate, upravlja i isplatama osnovne državne mirovine na koju imaju pravo sve osobe koje su navršile potrebne godine života za mirovinu i koje imaju prebivalište ili su imale prebivalište u toj državi članici.

4 — Tijelo luksemburške porezne uprave nadležno, među ostalim, za odlučivanje o prigovorima protiv privremenih poreznih rješenja koja se tiču izravnih poreza.

o kojem se u ovom predmetu raspravlja, bila oduzeti pravo na porezni kredit umirovljenicima s prebivalištem u Luksemburgu, koji primitke ostvaruju od prava na mirovinu koja su stekli i koje primaju od inozemnih mirovinskih fondova. Tužitelj smatra da se takvim tumačenjem čini povreda, među ostalim, slobodnog kretanja osoba (radnika) zajamčena člankom 45. UFEU-a.

13. S druge strane, zastupnica vlade smatra da članak 139.b ZPD-a ne stvara nikakav problem u vezi sa slobodnim kretanjem radnika u smislu članka 45. UFEU-a. Prema njezinu mišljenju, C. Kohll uopće nije žrtva diskriminacije, s obzirom na to da je položaj u kojem se nalazi posljedica značajki poreznog kredita koji je zakonodavac uspostavio.

14. Usto, zastupnica vlade tvrdi da je ta razlika objektivno opravdana s obzirom na zadanu svrhu odredbe. Njome se, nadalje, ne krši slobodno kretanje osoba zaštićeno člankom 21. UFEU-a jer sporna nacionalna odredba ne utječe na slobodu kretanja, s obzirom na to da ne sprečava boravak u drugoj državi članici.

15. Tribunal administratif naglašava da postavljanjem uvjeta prema kojem radi dodjele poreznog kredita porezni obveznik mora imati poreznu karticu, članak 139.b ZPD-a može dovesti do neizravne diskriminacije, iako ne uključuje bilo kakav uvjet u vezi s državljanstvom potencijalnih korisnika pogodnosti. Ovo mišljenje potkrjepljuje činjenica da se porezni kredit ne odobrava osobama koje primaju mirovine koje ne podliježu obustavi poreza na dohodak istodobno s isplatom u Luksemburgu, kao što je slučaj s mirovinama iz inozemstva.

16. U tim okolnostima, sud koji je uputio zahtjev navodi da je zbog poteškoća u tumačenju članka 139.b ZPD-a i nepostojanja sudske prakse na razini Unije u pogledu sličnog pravnog problema, odlučio - radi donošenja prethodne odluke - uputiti Sudu sljedeće pitanje:

„Protivi li se načelo slobodnog kretanja radnika, zaštićeno, među ostalim, člankom 45. UFEU-a odredbama članka 139.b stavka 1. Izmijenjenog zakona o porezu na dohodak od 4. prosinca 1967., s obzirom na to da, u skladu s tim odredbama, samo osobe koje posjeduju poreznu karticu imaju pravo na porezni kredit predviđen u tom članku?”

III –**Postupak pred Sudom i navodi stranaka**

A –*Postupak*

17. Zahtjev za prethodnu odluku zaprimljen je u tajništvu Suda 19. lipnja 2015.

18. Samo su luksemburška vlada i Europska komisija podnijele pisana očitovanja u roku predviđenom člankom 23. drugim stavkom Statuta Suda Europske unije.

19. Budući da nitko od navedenih stranaka nije podnio takav zahtjev, nije održana rasprava.

B –*Sažetak istaknutih navoda*

20. Luksemburška vlada dvoji oko toga može li se ovaj predmet podvesti pod slobodno kretanje radnika. Smatra da sporne odredbe ne sprečavaju i ne odvraćaju državljane jedne države članice od napuštanja države svojeg podrijetla kako bi ostvarili svoje pravo na slobodno kretanje. Unatoč tomu, navodi niz podrednih argumenata, u slučaju da Sud zauzme drukčije stajalište.

21. U tom smislu navodi da sporni propis ne utječe na sve primitke od mirovina, nego samo na one koji podliježu obustavi poreza prilikom njihove isplate, a to je posljedica bitnih svojstava poreznog kredita. U tom pogledu objašnjava da mirovinski fondovi umirovljenicima općenito isplaćuju porezni kredit na kraju svakog mjeseca. U tu svrhu, zakon fondovima dopušta da izvrše prijeboj poreznih kredita s pozitivnim iznosom poreza koji treba obustaviti pa se stvarno obustavlja samo ostatak koji preostane nakon što se od bruto iznosa dugovanog poreza odbije porezni kredit.

22. Stoga, kako navedena vlada dodaje, članak 139.b ZPD-a strogo se tiče obustavljanja poreza na dohodak, s obzirom na to da se porezni kredit treba uračunati ili po potrebi naknaditi isključivo u vezi s primicima od mirovina na koje se primjenjuje postupak obustave poreza na dohodak. Slijedom toga, ta vlada smatra da to što korisnik porezne pogodnosti mora priložiti poreznu karticu kako bi je ostvario nije ograničenje slobodnog kretanja radnika ni slobodnog kretanja osoba zaštićeno člankom 21. UFEU-a.

23. Podredno, u slučaju da Sud ocijeni da sporna nacionalna odredba ograničava slobodno kretanje radnika ili - još šire - osoba, luksemburška vlada podnijela je argumente za koje smatra da opravdavaju takvo ograničenje. Ti argumenti mogu se sažeti u dva glavna.

24. Kao prvo, navodi da je ograničenje slobodnog kretanja posljedica značajki poreznog kredita, kako ga je zamislio zakonodavac, s obzirom na to da su mirovinski fondovi, jer raspolažu potrebnim podacima za vođenje poreznih kartica, u najboljem položaju da odobravaju porezni kredit kao i za njegovo izravno i djelotvorno uračunavanje ili naknadu. Stoga, u skladu s tim stajalištem, to je jedini sustav koji je sposoban djelovati i koji nema neproporcionalne posljedice za upravna tijela, fondove i druge obveznike poreznog kredita kao ni za građane.

25. Kao drugo, ta vlada smatra da je sustav opravdan razmatranjima od općeg interesa koji proizlaze iz povezanosti sustava naplate poreza (to jest, obustave poreza prilikom isplate dohotka) i primjene poreznog kredita za umirovljenike, koja je neizostavan element za očuvanje usklađenosti poreznog sustava. Prema njezinu mišljenju, članak 139.b proporcionalan je s obzirom na postavljeni cilj ZPD-a i ne postoje manje ograničavajuće mjere za ostvarenje istog rezultata.

26. Komisija smatra da se u odluci o upućivanju zahtjeva ne navodi dovoljno činjenica na temelju kojih se može jasno utvrditi koju odredbu prava Unije članak 139.b ZPD-a eventualno krši. Posebno napominje da nije poznato je li se C. Kohll vratio u Luksemburg iz Nizozemske kako bi tražio posao ili kako bi preuzeo radno mjesto prije odlaska u mirovinu, u kojem slučaju bi se mogao pozvati na članak 45. UFEU-a[5] ili je pak do povratka u zemlju čiji je državljanin došlo zbog njegove želje da se u Luksemburgu nastani nakon završetka profesionalne karijere, u kojem slučaju bi se mogao osloniti na pravo slobodnog kretanja osoba iz članka 21. UFEU-a[6].

27. S obzirom na te dvije mogućnosti i sličnost prosuđivanja koje treba primijeniti pri ocjenjivanju povrede tih dvaju članaka UFEU-a, Komisija predlaže zajedničko ispitivanje, na temelju kojeg je zaključila da se oba protive nacionalnoj odredbi poput one u ovom slučaju.

28. Komisija smatra da se tom odredbom ograničavaju i članak 45. i članak 21. UFEU-a jer je prema njezinu mišljenju položaj C. Kohlla usporediv – u smislu sudske prakse Suda[7] - s položajem umirovljenika koji podliježe oporezivanju i ostvaruje primitke od mirovinskog fonda sa sjedištem u Luksemburgu.

5 — Komisija s tim u vezi poziva na presude u predmetima Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), osobito t. 9.; i Komisija/Danska (C-150/04, EU:C:2007:69), t. 41.

6 — Komisija navodi presude u predmetima Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703), t. 16.; i Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258), t. 56. i navedenu sudsku praksu.

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

29. Naime, cilj je članka 139.b ZPD-a, s obzirom na izložene razloge za donošenje Zakona od 19. prosinca 2008., pomoći najugroženijima - u koje ulaze i svi umirovljenici – povećanjem njihova neto dohotka. Međutim, prema Komisijinu mišljenju, taj cilj može se postići u odnosu na sve umirovljenike s prebivalištem u Luksemburgu, bilo da primaju mirovinu od luksemburških fondova ili drugih isplatitelja, bilo da je primaju iz druge države članice i podliježu oporezivanju u Luksemburgu, na temelju odredbi ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

30. Međutim, isključivanjem potonjih iz ostvarivanja pogodnosti poreznog kredita, djelovanjem sporne odredbe dolazi do nejednakog postupanja koje: (a) može odvratiti radnike od toga da preuzmu radno mjesto u drugoj državi članici i da u njoj steknu prava na mirovinu i (b) umirovljenicima koji se nastane u Luksemburgu stvara nedostatak, tako što ih se penalizira samo zbog toga što su ostvarili slobodu kretanja u smjeru druge države članice.

31. Upravo zbog oduzimanja pogodnosti poreznog kredita umirovljenicima koji imaju prebivalište u Luksemburgu i kojima primici ondje podliježu oporezivanju, sporna nacionalna odredba prema Komisijinu shvaćanju nije prikladna za postizanje zadanog cilja od općeg interesa. U tom pogledu, ona naglašava da se porezni kredit primjenjuje neovisno o iznosu mirovine, osim ako je riječ o mirovini nižoj od 300 eura godišnje ili 25 eura mjesečno, zbog čega je vidljivo da on nije posebno namijenjen najugroženijim gospodarsko-socijalnim kategorijama stanovništva. Stoga, rezidentni porezni obveznici koji mirovinu koja podliježe oporezivanju u Luksemburgu primaju iz druge države članice, čak i u slučaju da je riječ o skromnom iznosu, ne ostvaruju porezni kredit jer im se porez na dohodak ne obustavlja u toj zemlji. Slijedom toga, kriterij koji prednost (porezni kredit) čini ovisnom o mjestu podrijetla mirovina koje se oporezuju u Luksemburgu uopće nije prikladan za postizanje cilja koji nacionalno pravo želi ostvariti.

32. Komisija također smatra da sporna odredba nije opravdana praktičnim razlozima administrativne naravi. Posebno naglašava da se umirovljenicima kojima je to sada onemogućeno kredit može dodijeliti na način da im se dopusti da ga oduzmu prilikom izračuna svoje porezne obveze primjenom metode utvrđivanja porezne osnovice a da se pritom upravna tijela, fondovi i porezni obveznici ne moraju suočiti s nerazmjernim poteškoćama na koje se poziva luksemburška vlada.

33. Usto, Komisija također smatra da očuvanje usklađenosti poreznog sustava ne može poslužiti kao opravdanje, s obzirom na to da nije vidljiva izravna veza između spornog poreznog kredita i prijeboja te porezne prednosti s određenim poreznim davanjem [8].

34. Na kraju, Komisija drži da je bespredmetno pozivanje na opravdanje nužnošću očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama [9], s obzirom na to da u ovom predmetu Luksemburg ima ovlast za oporezivanje mirovina koje potječu iz druge države članice, to jest Nizozemske.

IV – **Analiza prethodnog pitanja**

A – *Uvod: mjerodavna odredba Ugovora*

35. Očitovanja podnesena u ovom prethodnom postupku pokazuju da postoje dvojbe u pogledu toga pod koju odredbu valja podvesti pravnu situaciju C. Kohlla. Moguće opcije obuhvaćaju članak 21. stavak 1. UFEU-a o slobodnom kretanju i boravku građana Unije na državnom području država članica i članak 45. UFEU-a kojim se jamči slobodno kretanje radnika unutar Unije.

8 — Komisija se s tim u vezi poziva na presudu u predmetu Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531), t. 37. do 39. i navedenu sudsku praksu.

9 — Vidjeti presudu Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), t. 81. i 84. do 86.

36. Luksemburška vlada smatra da nisu ispunjene pretpostavke za primjenu bilo kojeg od ta dva članka jer sporna odredba ne može odvratiti građane od toga da ostvaruju svoje pravo na slobodno kretanje i ne može ih u tome sprečavati.

37. Nasuprot tomu, prema Komisijinu mišljenju, dvojba se javlja zbog nedostatka podataka o tome je li se C. Kohll vratio u zemlju svojeg podrijetla, to jest u Luksemburg, kako bi preuzeo radno mjesto prije odlaska u mirovinu ili se u svoju domovinu vratio nakon što je već bio u mirovini. U prvom slučaju, predmet bi valjalo ispitati u skladu s člankom 45. UFEU-a, a u drugom slučaju prema članku 21. UFEU-a.

38. Iako ću se izjasniti o mjerodavnoj odredbi, ta diskusija može se s praktične strane pokazati (ili se barem može činiti) nepotrebnom, s obzirom na to da se za ispitivanje na temelju obaju odredbi primarnog prava o kojima je riječ upotrebljavaju iste metode tumačenja. Međutim, točno supsumiranje činjeničnog stanja u opseg određene odredbe i dalje može biti korisno, na primjer kao vodič za buduće slučajeve.

39. Položaj umirovljenika kao posebne kategorije osoba u pravu Unije prešutno se ili neizravno spominje u članku 45. stavku 3. točki (d) UFEU-a u vezi s radnikovim pravom da ostane na državnom području države članice *nakon prestanka zaposlenja u toj državi*. To pravo je sada uređeno člankom 17. Direktive 2004/38[10] u kojem se navode različite iznimke u korist umirovljenika i osoba koje su trajno nesposobne za rad, pri čemu je smanjen opći rok od pet godina neprekidnog zakonitog boravka građana Unije i članova njihovih obitelji u državi članici domaćinu kao uvjet za stjecanje prava stalnog boravišta u toj državi. Međutim, to nije mjerodavan propis u ovom predmetu i ta temeljna sloboda ne podrazumijeva samo stalno boravište u drugoj državi članici.

40. Naime, činjenice spora ulaze u područje primjene sudske prakse o slobodnom kretanju radnika, zajamčenom člankom 45. UFEU-a, u kojoj se na tu slobodu pozivalo protiv nacionalnih propisa iz različitih područja, osobito oporezivanja, a ne samo u vezi s pravom boravišta u državi domaćinu. Naime, Sud je u više navrata presudio da se određena prava u vezi sa svojstvom radnika jamče radnicima migrantima čak i kada više nisu u radnom odnosu[11].

41. Međutim, umirovljenicima se nije u svakom slučaju priznavalo svojstvo radnika koje bi im omogućilo da se pozivaju na posebnu slobodu kretanja iz članka 45. UFEU-a. Tako je na primjer u presudama Pusa[12], Turpeinen[13] i nedavno u presudi Hirvonen[14] - vjerojatno na temelju prešutnog kriterija prema kojem prestanak radnog odnosa načelno dovodi do toga da dotična osoba gubi svojstvo radnika u smislu članka 45. UFEU-a[15], Sud zaključio da taj članak ne obuhvaća osobe koje su svu svoju profesionalnu djelatnost obavljale u svojoj državi članici i koje su se koristile pravom da borave u drugoj državi članici tek nakon odlaska u mirovinu i bez ikakve namjere da ondje obavljaju nesamostalan rad[16]. U tim predmetima odluka je donesena na temelju sadašnjeg članka 21. UFEU-a.

10 — Direktiva 2004/38/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o pravu građana Unije i članova njihovih obitelji na slobodno kretanje i boravište na području države članice, kojom se izmjenjuje Uredba (EEZ) br. 1612/68 i stavljaju izvan snage direktive 64/221/EEZ, 68/360/EEZ, 72/194/EEZ, 73/148/EEZ, 75/34/EEZ, 75/35/EEZ, 90/364/EEZ, 90/365/EEZ i 93/96/EEZ (SL L 158, str. 77.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 2., str. 42.).

11 — Presude Meints (C-57/96, EU:C:1997:564), t. 40. i Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217), t. 32. i navedena sudska praksa.

12 — Predmet C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Predmet C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Predmet C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Vidjeti presudu Leclere i Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), t. 55.

16 — Vidjeti točku 60. mišljenja nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), na koje se upućuje u točki 16. presude.

42. Na kraju, osobe koje nakon prestanka radnog odnosa samo mijenjaju državu članicu u kojoj borave pravo Unije štiti pravom na slobodno kretanje iz članka 21. UFEU-a, a ne u skladu s člankom 45. UFEU-a. Naime, u pravom smislu riječi, te osobe u trenutku promjene mjesta boravišta u drugu državu članicu više ne ostvaruju slobodu kretanja koja je u Ugovoru isključivo predviđena za radnike, s obzirom na to da više nemaju svojstvo radnika [17].

43. Zaključno, budući da su se osobe - koje su svoju profesionalnu karijeru djelomično ili potpuno privele kraju u državi članici iz koje ne potječu i sada se vraćaju u svoju domovinu kako bi se ondje naselile i boravile bez namjere da u njoj rade - koristile pravom na slobodno kretanje kao radnici, one se mogu pozivati na članak 45. UFEU-a [18]. Međutim, zaštita koju Ugovor u tim slučajevima pruža, u skladu sa sudskom praksom Suda obuhvaća isključivo slučajeve diskriminacije i prepreka koje utječu na prava stečena u okviru dosadašnjeg radnog odnosa [19].

44. U vezi s činjenicama izloženima u odluci o upućivanju zahtjeva, u njoj se navodi da mirovina koju C. Kohll izravno prima od društva Shell International B. V. i koja predstavlja najveći dio njegovih primitaka proizlazi iz radnog odnosa u kojem je bio kod tog društva u Nizozemskoj. Na temelju sudske prakse spomenute u prethodnoj točki, smatram stoga da je dohodak od te mirovine zaštićen slobodom kretanja radnika iz članka 45. UFEU-a.

45. Za razliku od Komisije, vjerujem da se odgovarajuća odredba Ugovora može odrediti bilo u slučaju da se C. Kohll preselio u Luksemburg kako bi ondje preuzeo drugo radno mjesto, bilo u slučaju da je to učinio kada je već bio u mirovini. Prema mojem mišljenju, budući da predmetne mirovine potječu isključivo iz razdoblja kada je C. Kohll živio u Nizozemskoj, one su prava koja je radnik stekao ostvarivanjem svojeg prava na slobodno kretanje i zaslužuju zaštitu iz članka 45. UFEU-a [20]. U tim je okolnostima za donošenje odluke u predmetu irelevantno je li se tužitelj vratio u državu članicu čiji je državljanin radi nastavka rada prije odlaska u mirovinu ili neposredno nakon odlaska u mirovinu kako bi je ondje proveo.

46. Ostaje utvrditi je li isto prosuđivanje primjenjivo i na drugu mirovinu tužitelja u glavnom postupku koju prima od SVB-a. Iz odluke o upućivanju zahtjeva proizlazi da je riječ o mirovini koja ne ovisi o uplati doprinosa i koju Nizozemska Država daje svakoj osobi koja je u Nizozemskoj imala prebivalište, neovisno o tome je li bila u radnom odnosu u toj zemlji.

47. Premda je očito da s obzirom na značajke SVB-ove mirovine nema izravne veze s radnim odnosom, to ne utječe na činjenicu da u slučaju C. Kohlla jedini razlog nastanka prava na SVB-ovu mirovinu proizlazi iz njegova radnog odnosa, iako neizravno, s obzirom na to da tužitelj nikad ne bi imao pravo na nju da u Nizozemskoj nije imao prebivalište zbog obveza iz svojeg radnog odnosa. Uostalom, samostalno ispitivanje svake od dotičnih mirovina u skladu s posebni člankom Ugovora dovelo bi do umjetne podjele između tih dviju mirovina koja bi bila vrlo daleko od životne stvarnosti C. Kohlla.

48. Zaključno, primici koje tužitelj u glavnom postupku ostvaruje od svoje dvije mirovine jesu prava koja je stekao u svojem svojstvu radnika koji se koristio slobodom kretanja kao radnik i uživaju zaštitu članka 45. UFEU-a, u odnosu na koji stoga valja ispitati sporni nacionalni propis.

17 — Vidjeti, *contrario sensu*, ustaljenu sudsku praksu Suda u skladu s kojom: „[...] sve odredbe Ugovora koje se odnose na slobodu kretanja osoba imaju za cilj građanima Unije olakšati obavljanje profesionalnih aktivnosti bilo koje vrste na cijelom području Unije i protive se mjerama koje bi mogle spomenute građane stavljati u nepovoljniji položaj ako ekonomsku aktivnost žele obavljati na području druge države članice” (presuda Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, t. 35, i navedena sudska praksa).

18 — Vidjeti presudu Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322), t. 30.

19 — Presuda Leclere i Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), t. 59.

20 — Kao u predmetu Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), t. 28., C. Kohll se pred tijelima svoje države žali zbog toga što sporna odredba na njega nepovoljno djeluje jer je profesionalnu djelatnost obavljao u drugoj državi članici.

B –*Postojanje ograničenja slobodnom kretanju radnika*

49. Iako se u skladu s nekim podnescima u ovom postupku čini da moguća povreda slobodnog kretanja radnika proizlazi iz obveze posjedovanja porezne kartice prema članku 139.b ZPD-a, smatram da je ta obveza samo vizualan prikaz različitih obustava poreza izvršenih tijekom poslovne godine. Prema mojem shvaćanju, porezna kartica sama po sebi ima samo dokaznu snagu, a nije bitna pretpostavka za nastanak prava na predmetni porezni kredit. Stoga, kako bi se utvrdila povreda članka 45. UFEU-a, valja se više usmjeriti na analizu uređenja na temelju sporne odredbe, nego na poreznu karticu.

50. Nakon tog pojašnjenja, započet ću s analizom moguće povrede temeljne slobode iz Ugovora na uobičajen način, to jest s predstavljanjem ustaljene sudske prakse u skladu s kojom države članice moraju izvršavati svoje nadležnosti u bilo kojem području uz poštovanje prava Unije [21]. Ova konstatacija zbog česte uporabe nije izgubila svoju snagu, s obzirom na to da će se u analizi opravdanja vidjeti koliko je važno voditi računa o određenim čimbenicima koji se pribrajaju tradicionalnim argumentima na koje se poziva kako bi se opravdala takva ograničenja, poput usklađenosti poreznog sustava [22], potrebe da se osigura učinkovitost poreznih nadzora u suzbijanju porezne prijevare [23].

51. Što se tiče kretanja osoba, Sud je smatrao da je cilj odredaba Ugovora u tom području olakšati građanima Unije obavljanje profesionalnih djelatnosti bilo koje vrste na području Unije i da se protive nacionalnim mjerama koje bi ih mogle staviti u nepovoljniji položaj ako gospodarsku djelatnost žele obavljati na području druge države članice [24].

52. Točnije, u vezi sa slobodnim kretanjem radnika, Sud je presudio da nacionalne odredbe koje sprečavaju ili odvraćaju radnika državljanina neke države članice od toga da s ciljem izvršavanja svojeg prava na slobodu kretanja napusti svoju državu podrijetla, stvaraju prepreke toj slobodi, čak i ako se primjenjuju bez obzira na državljanstvo odnosnih radnika [25].

53. U ovom slučaju, članak 139.b ZPD-a umirovljeniku koji ne prima mirovinu od luksemburškog mirovinskog fonda ili drugog isplatitelja oduzima poreznu prednost u obliku poreznog kredita. Ta razlika u postupanju može odvratiti i radnike u Luksemburgu koji žele tražiti posao u drugoj državi članici i radnike Luksemburžane ili državljane druge države članice koji bi se nakon odlaska u mirovinu htjeli nastaniti u Luksemburgu.

54. Djelovanjem spornog nacionalnog propisa usto nastaje neizravna diskriminacija [26] jer u slučaju da osoba nema poreznu karticu, uzimajući u obzir sve učinke koje ona proizvodi, to dovodi do toga da se državljanima drugih država članica uskraćuje porezni kredit u većem omjeru nego Luksemburžanima, s obzirom na to da u prvom redu oni primaju mirovine iz drugih država članica Unije [27].

21 — Vidjeti na primjer presude donesene u predmetima Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C–374/04, EU:C:2006:773), t. 36.; Komisija/Belgija (C-250/08, EU:2011:793), t. 33., kao i Dijkman i Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), t. 20.

22 — To opravdanje priznato je po prvi put u presudi Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35), t. 21. i često je primijenjeno u kasnijim presudama, kao na primjer u presudama Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), t. 43. ili Komisija/Belgija (C-250/08, EU:2011:793), t. 70.

23 — Vidjeti na primjer presudu Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), t. 50., i navedenu sudsku praksu.

24 — Među ostalim, presude Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463), t. 94.; Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), t. 37. i Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), t. 25.

25 — Presude Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), t. 74. i Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), t. 26.

26 — U skladu sa sudskom praksom Suda, pravila jednakog postupanja zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju državljanstva nego i sve oblike prikrivene diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata (presuda Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, t. 11.).

27 — Vidjeti radi usporedbe presudu Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), t. 14.

55. Dakako, nema razlike u postupanju ako je položaj C. Kohlla različit od položaja umirovljenika koji mirovinu prima od luksemburškog mirovinskog fonda. Ispitivanje različitosti dotičnih situacija tipično je za predmete koji se odnose na izravno oporezivanje i slobode kretanja i valja ga zbog dogmatskih razloga provesti prije analize opravdanjâ [28].

56. Sudska praksa o usporedivosti položaja razvila se ponajprije u predmetima u kojima su bili suprotstavljeni nerezidenti i rezidenti određene države članice [29]. U tom smislu, Sud je utvrdio da nerezident koji ne ostvaruje znatne primitke u državi članici u kojoj jest rezident i koji glavni dio svojih oporezivih primitaka ostvaruje u drugoj državi članici nema objektivno drukčiji položaj od rezidenta koji je u potonjoj državi u usporedivom radnom odnosu [30].

57. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, ako se u okolnostima opisanima u prethodnoj točki rezident i nerezident nalaze u objektivno usporedivim situacijama, to se tim više može primijeniti na dva porezna obveznika-rezidenta, kao što je slučaj u ovom predmetu. Budući da u skladu s UIDO-om između Luksemburga i Nizozemske primici od mirovina, poput primitaka C. Kohlla, podliježu oporezivanju u Luksemburgu, jedini je čimbenik razlikovanja nizozemsko podrijetlo mirovine tužitelja u glavnom postupku.

58. Međutim, budući da upravo na temelju tog prekograničnog elementa C. Kohll uživa zaštitu članka 45. UFEU-a, bilo bi paradoksalno i, štoviše, proturječno kada bi istodobno poslužio kao glavni argument u prilog tvrdnji da umirovljenik koji mirovinu prima od luksemburškog fonda i onaj koji mirovinu prima iz druge države članice nemaju objektivno usporediv položaj.

59. Nadalje, uzimajući u obzir svrhu ZPD-a [31] (to jest, pomoć ugroženima povećanjem njihova neto dohotka), moguće je da djelovanje navedenog nacionalnog propisa nije baš usklađeno. Iako to nije slučaj s tužiteljem u glavnom postupku [32], valja naglasiti da porezna prednost nije od koristi umirovljenicima koji iz druge države članice primaju nisku mirovinu, premda se s poreznog i materijalnog gledišta nalaze u istoj situaciji kao i umirovljenici koji mirovinu primaju od luksemburških mirovinskih fondova.

60. Slijedom toga, smatram da se osobe poput C. Kohlla i umirovljenici s prebivalištem u Luksemburgu koji mirovinu primaju od luksemburških fondova nalaze u istoj situaciji u pogledu oporezivanja u toj zemlji.

61. Na kraju, premda luksemburška vlada nije izričito spomenula, moglo bi se zaključiti da ograničeni iznos poreznog kredita (najviše 300 eura godišnje) nema odvraćajući učinak na radnike u pogledu ostvarivanja prava na slobodno kretanje. S tim u vezi, valja istaknuti da u skladu s ustaljenom sudskom praksom da je čak i ograničenje temeljne slobode slabijeg opsega ili male važnosti zabranjeno Ugovorom [33].

62. Slijedom toga i kao prvi privremeni zaključak, smatram da sporni propis stvara prepreku slobodnom kretanju radnika iz članka 45. UFEU-a.

28 — Vidjeti na primjer presude Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), t. 24. do 38. i Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), t. 37.

29 — Počevši od poznate presude Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

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

31 — Slažem se s kriterijem koji je predložio nezavisni odvjetnik N. Jääskinen prema kojem o postavljenom cilju nacionalnih odredbi valja voditi računa i u sklopu ispitivanja usporedivosti situacija (mišljenje u predmetu Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2011:770), t. 73.).

32 — Iz odluke o upućivanju zahtjeva proizlazi da ga na temelju njegovih primitaka od obje mirovine nije moguće uključiti u kategoriju ugroženih osoba, s tim da ovdje nije potrebno navesti točne iznose.

33 — Predmet F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), t. 50. i navedena sudska praksa.

C –Opravdanje ograničenja slobodnom kretanju radnika

63. Kao što je poznato, analiza spojivosti nacionalnog propisa protivnog slobodnom kretanju radnika nije završena dokazom o tome da je riječ o prepreci toj slobodi. Sud u sklopu te analize primjenjuje pravilo razumne primjene (*rule of reason*[34]) kojemu je cilj ublažiti učinke uključivanja tih nacionalnih propisa u područje primjene članka 45. UFEU-a.

64. Zato, u skladu sa stajalištem Suda, mjera koja stvara prepreku slobodnom kretanju radnika može se opravdati samo ako ima legitiman cilj koji je u skladu s Ugovorom i ako to čini iz važnih razloga u općem interesu. Dodatno, u takvom slučaju mjera s tim svojstvima treba biti prikladna za jamčenje ostvarenja postavljenog cilja i ne smije prelaziti ono što je nužno za njegovo ostvarenje[35], što odgovara poznatom „testu proporcionalnosti”.

65. U točkama 24. i 25. ovoga mišljenja naveo sam dva argumenta koja je luksemburška vlada istaknula u prilog spojivosti nacionalne mjere s člankom 45. UFEU-a, i to prekomjerne posljedice do kojih bi dovela njezina izmjena i usklađenost poreznog sustava.

66. U pogledu prvog argumenta luksemburška vlada upućuje na svojstva poreznog kredita, pri čemu tvrdi da su zbog toga što vode porezne kartice, mirovinski fondovi u najboljem položaju da odobravaju porezni kredit kao i za njegovo izravno i djelotvorno uračunavanje ili naknadu. Dodaje, stoga, da bi bilo kakva izmjena te strukture izazvala nerazmjerne administrativne posljedice za upravna tijela, fondove i porezne obveznike. Sustav poreznih kartica ne dopušta da se uključe umirovljenici koji mirovine primaju iz drugih država članica, s obzirom na to da fondovi i druge luksemburške organizacije ne raspolažu sredstvima za provedbu obustava poreza prilikom isplate tih mirovina.

67. Taj argument ne čini mi se uvjerljiv zbog triju razloga. Kao prvo, C. Kohll ne traži da se porez na dohodak od njegovih nizozemskih mirovina nužno mora obustaviti u Luksemburgu. Kritika se ne odnosi na isključenje mirovina iz drugih država članica iz sustava obustavljanja poreza istodobno s njihovom isplatom, nego na apsolutno uskraćivanje porezne prednosti u obliku poreznog kredita radi povećanja neto dohotka. Tu je poreznu pogodnost moguće odobriti u drugoj fazi odnosa između poreznog obveznika i porezne uprave, kao na primjer odbitkom od poreza prilikom podnošenja prijave poreza na dohodak. Potonja opcija omogućila bi umirovljenicima koji se nalaze u istoj situaciji kao C. Kohll da ostvare odgovarajući porast dohotka u skladu s ciljem sporne odredbe, kao što je objasnila luksemburška vlada.

68. Drugi razlog koji, prema mojem mišljenju, oslabljuje obrambeni argument luksemburške vlade jest da nije pružila nikakvo indikativno objašnjenje o navodnim administrativnim posljedicama i njihovoj nerazmjernosti. Nejasno pozivanje na probleme s djelovanjem poreznog sustava nije dovoljno kako bi se smatralo da su oni dokazani.

69. Treći i vjerojatno najjači razlog proizlazi iz sudske prakse Suda prema kojoj praktične poteškoće same po sebi ne mogu opravdati nikakvo ograničenje temeljne slobode zajamčene Ugovorom[36]. Budući da luksemburška vlada te navodne poteškoće nije povezala ni s jednom poteškoćom druge vrste, a što je moglo pridonijeti uspješnosti prvog razloga (i dalje u sklopu analize obrambenog argumenta), ograničenje slobodnog kretanja radnika do kojeg dovodi članak 139.b ZPD-a ostaje neopravdano.

34 — Navedeni izraz upotrijebio je nezavisni odvjetnik P. Léger u svojem mišljenju u predmetu Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), t. 47. i 48., kako bi opisao ovaj korak u postupku razmatranja ograničenja slobodnom kretanju.

35 — Presuda Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), t. 47. i navedena sudska praksa.

36 — Presuda Dijkman i Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), t. 60.

70. Luksemburška vlada kao drugi argument navodi potrebu očuvanja usklađenosti svojeg poreznog sustava, s naglaskom na vezi između sustava ubiranja poreza, to jest obustave poreza istodobno s isplatom, i primjene poreznog kredita za umirovljenike. Tvrdi da je sporna odredba prikladna za postizanje zadanog cilja porezne odredbe i da ne postoje manje ograničavajuće mjere za postizanje istog rezultata.

71. Očuvanje usklađenosti poreznog sustava kao navodni razlog za „opravdanje" temelji se na ideji da se gubitak prihoda državne riznice, do kojeg dolazi zbog davanja porezne prednosti, prebija s oporezivanjem dohotka istog poreznog obveznika u području koje je usko povezano s područjem prednosti [37].

72. U ovom slučaju, međutim, slažem se s Komisijom da navodna usklađenost spornog poreznog sustava nije dokazana. Konkretno, nema izravne veze između porezne prednosti i poreznog davanja s kojim se ona prebija. Povezanost na koju upućuje luksemburška vlada tiče se odnosa između porezne prednosti i načina na koji se provodi obustava poreza, a ne odnosa između porezne prednosti i drugog poreznog davanja koje treba poslužiti kao protuteža gubitku poreznih prihoda do kojeg dolazi zbog dodjele poreznog kredita. Slijedom toga, valja odbiti i drugi razlog na koji se luksemburška vlada poziva u prilog spojivosti članka 139.b ZPD-a s člankom 45. UFEU-a.

73. Popis razloga za opravdanje na koje se može pozvati u sklopu opće ocjene slobode kretanja radnika nije ograničen na dva koja su razmotrena u prethodnim točkama. Dapače, Sud je prihvatio i druge razloge kao valjane na koje ću se kratko osvrnuti iako se luksemburška vlada na njih nije pozvala.

74. Tako na primjer, ako se ograničimo na područje oporezivanja, opravdanje na temelju potrebe očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama [38] može se prihvatiti, osobito kada je cilj uređenja o kojemu je riječ izbjeći ponašanja koja ugrožavaju pravo države članice da ostvaruje svoju poreznu nadležnost u odnosu na djelatnosti koje se odvijaju na njezinu području [39].

75. Međutim, kako Komisija pravilno navodi, u ovom predmetu takvo opravdanje je bespredmetno jer Luksemburg na temelju članka 19. UIDO-a ima ovlast za oporezivanje i mirovina koje primaju umirovljenici koji su osiguranici mirovinskih fondova u toj državi članici i mirovina koje se isplaćuju iz Nizozemske.

76. U kontekstu socijalne politike u kojem se prema navodima luksemburške vlade nalazi sporni nacionalni propis, također je priznata mogućnost pozivanja na određene ciljeve socijalne politike koji mogu biti važan razlog u općem interesu; na primjer, poticaji za izgradnju stambenih jedinica za najam kako bi se zadovoljile potrebe stanovništva Njemačke za tom vrstom nekretnina [40] ili jednostavnije stjecanje prve nekretnine za stanovanje pojedinaca u širem kontekstu grčke socijalne politike [41], uključujući i ciljeve razvojne politike [42].

77. U skladu sa sudskom praksom koja se navodi u prethodnoj točki, mjera koja daje poreznu prednost i stvara ograničenje slobodnom kretanju radnika može se opravdati ako ima cilj socijalne politike, pod uvjetom da je prikladna jamčiti ostvarenje tog cilja i da ne prelazi ono što je nužno da ga se postigne.

37 — Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika D. Ruiza-Jaraba Colomera u predmetu Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177), t. 62., u kojem objašnjava opravdanje u presudi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

38 — Komisija u pisanom očitovanju ističe to opravdanje.

39 — Presuda Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), t. 81. i navedena sudska praksa.

40 — Presuda Grundstücksgemeinschaft Busley i Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625), t. 31. i 32.

41 — Presuda Komisija/Grčka (C-155/09, EU:C:2011:22), t. 51., 52., 70. i 71.

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

78. U ovom slučaju, cilj izmjene zakonodavstva 2008. kojom je u ZPD dodan članak 139.b bilo je, kako to luksemburška vlada tvrdi, povećanje neto dohotka umirovljenicima kako bi se pomoglo najugroženijima. Premda je riječ o plemenitom cilju, valja utvrditi da se navedena mjera ne čini posve prikladnom za postizanje socijalnog cilja, s obzirom na to da, s jedne strane, isključuje sve umirovljenike koji poput C. Kohlla mirovinu primaju iz drugih država članica i podliježu oporezivanju u Luksemburgu i, s druge strane, ne postavlja najviši iznos dohotka do kojeg netko može ostvarivati tu pogodnost jer se primjenjuje i u korist umirovljenika s velikim primanjima. Sporna odredba, stoga, nije prikladna za potpuno ostvarivanje zamišljene svrhe kojom je nadahnuta pa je i pozivanje na cilj socijalne politike bespredmetno.

79. Na kraju, podredno i u slučaju da Sud ocijeni da je sporni propis opravdan nekim od razloga koji su razmotreni u prethodnim točkama, smatram da ta mjera također nije proporcionalna zadanom cilju. U pravnom smislu postoje manje nepovoljne mjere za postizanje tog cilja a da nije potrebno isključiti umirovljenike poput C. Kohlla koji mirovinu primaju iz druge države članice. Kao što sam već napomenuo, u njih se ubraja mogućnost uvođenja odbitka od poreza koji se poklapa s najvišim iznosom poreznog kredita.

80. Zaključno smatram da propis koji se navodi u prethodnom pitanju nije opravdan. Moram stoga potvrditi prethodno navedeni privremeni zaključak, prema kojem članak 139.b stavak 1. ZPD-a nije u skladu s načelom slobodnog kretanja radnika, koje je zajamčeno člankom 45. UFEU-a, s obzirom na to da pravo na porezni kredit u korist umirovljenika predviđa samo u odnosu na osobe koje podliježu obustavi poreza na dohodak istodobno s isplatom.

V – Zaključak

81. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Tribunal administratif du Luxembourg odgovori na sljedeći način:

„Slobodno kretanje radnika, predviđeno člankom 45. UFEU-a, protivi se nacionalnoj odredbi poput članka 139.b stavka 1. Izmijenjenog zakona o porezu na dohodak od 4. prosinca 1967., s obzirom na to da pravo na porezni kredit u korist umirovljenika predviđa samo u odnosu na osobe koje podliježu obustavi poreza na dohodak istodobno s isplatom.”