Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,
pateikta 2016 m. vasario 16 d.[1]

Byla C-300/15

Charles Kohllir
Sylvie Kohll-Schlesser
prieš
Directeur de l'administration des contributions directes

(Tribunal administratif du Luxembourg (Liuksemburgas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas asmenų judėjimas — Darbuotojas — Vienodas požiūris — Pajamų mokestis — Nacionalinės pensijos ir kitoje valstybėje narėje gautos pensijos — Mokesčių kreditas, skirtas tam tikroms pensijoms — Nacionalinės institucijos išduota mokesčio išskaičiavimo kortelė“

1. Teisingumo Teismo praktikos tiesioginio apmokestinimo srityje vis daugėja, nors jos apimtis jau didelė ir dažniausiai nurodomos tik Sutartyje (toliau – taip pat SESV) pripažintos pagrindinės laisvės. Šis prejudicinis klausimas susijęs su Sąjungos teisės suderinamumu su Liuksemburgo teisės aktais, kuriais, pakeitus pajamų mokestį, numatytus reikalavimus atitinkantiems pensininkams suteikiamas mokesčio kreditas.

2. Siekiant atsakyti į Liuksemburgo *Tribunal administratif* pateiktą klausimą, reikėtų išnagrinėti laisvo darbuotojų judėjimo poveikį tiesioginei valstybės narės apmokestinimo sistemai. Be to, reikėtų išaiškinti pensininkų, pasinaudojusių minėta teise, gaunamoms pajamoms taikomus kriterijus pagal SESV 45 straipsnio nuostatas, susijusias su darbuotojais, arba pagal bendras SESV 21 straipsnio taisykles. Galiausiai Teisingumo Teismo atsakymas turėtų aiškiau apibrėžti, jei įmanoma, pagrindinius nacionalinės teisės aktų, ribojančių judėjimo laisvę, ypač galimo jų pateisinimo nagrinėjimo principus.

I –**Nacionalinės teisės aktai**

Liuksemburgo teisė

3. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal Pajamų mokesčio įstatymo (toliau – L.I.R.) 139b straipsnio 1 dalies redakciją, taikomą 2009 m. ir paskesniais metais gautoms pajamoms, mokesčio kreditas pensininkams skiriamas visiems mokesčių mokėtojams, gaunantiems pajamas iš pensijų arba rentų pagal L.I.R. 96 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus, kurių apmokestinimo teisė priklauso Liuksemburgui, ir turintiems mokesčio išskaičiavimo kortelę.

1 — Originalo kalba: ispanų.

4. Be to, pagal L.I.R. 139b straipsnio 2 dalį mokesčio kreditas įskaitomas ir grąžinamas pensininkui išimtinai tik per pensijų fondą ar bet kurį kitą pensijos mokėtoją tinkamai išskaičiuojant mokestį iš darbo užmokesčio pagal mokesčio išskaičiavimo kortelę.

5. Be to, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal parlamento dokumentus, susijusius su Įstatymo Nr. 5924 projektu [2], mokesčio kreditas darbuotojams ir pensininkams yra įtrauktas į nuostatas, susijusias su mokesčių išskaitymu iš darbo užmokesčio, kad šie mokesčio kreditai būtų pervedami darbuotojams ir pensininkams išimtinai tik per darbdavius, pensijų fondus ir kitus pensijų mokėtojus pagal įrašus mokesčių išskaitymo kortelėse.

6. Savo ruožtu Liuksemburgo ir Nyderlandų sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis) 19 straipsnyje numatyta, kad:

„Atsižvelgiant į 20 straipsnio 1 dalies nuostatas, pensijos ir panašus atlygis, mokamas vienos iš valstybių gyventojui už ankstesnį darbą, apmokestinami tik šioje valstybėje.“

II –**Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės ir nacionalinio teismo procesas**

7. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo byloje nagrinėjamas dviejų Charles Kohll iš Nyderlandų gaunamų pensijų, kurios apmokestinamos Liuksemburge, klausimas: vieną jis gauna tiesiogiai iš bendrovės *Shell International B. V.*, kurioje dirbo kelerius metus, kitą – iš *Sociale Verzekeringsbank* (SVB) [3].

8. Atsižvelgiant į tai, kad iš abiejų Nyderlandų pensijų mokestis negalėjo būti išskaičiuotas prie šaltinio Liuksemburge, Charles Kohll nebuvo suteiktas mokesčio kreditas pensininkams per trejus pagrindinėje byloje nagrinėjamus metus, t. y. 2009, 2010 ir 2011 m.

9. 2013 m. vasario 20 d. Charles Kohll pateikė skundą *Directeur de l'administration des Contributions directes* (toliau – direktorius) [4] dėl 2010 m. birželio 9 d. parengtos pažymos apie mokėtiną pajamų mokestį už 2009 m. ir 2013 m. vasario 6 d. parengtų pažymų apie mokėtiną pajamų mokestį už 2010 ir 2011 m.

10. 2013 m. rugsėjo 23 d. sprendimu direktorius skundą dėl pažymos apie mokėtiną pajamų mokestį už 2009 m. pripažino nepriimtinu, nes jis buvo pavėluotas, ir pakeitė atitinkamas pažymas už 2010 ir 2011 m. *in pejus*. Visų pirma direktorius atsižvelgė į tai, kad skundo pateikėjas, gaunantis pensijas, kurioms mokestis negalėjo būti išskaičiuotas prie šaltinio Liuksemburge, pagal *L.I.R.* 139b straipsnį neturėjo teisės gauti mokesčio kredito pensininkams už 2010 ir 2011 metus.

11. Iš nutarčių daroma išvada, kad *Tribunal administratif* ieškovo sutuoktinės Sylvie Kohll-Schlesser ieškinį dėl jos pačios iš SVB gautos pensijos už metus, dėl kurių kyla ginčas, pripažino nepriimtinu dėl formalių trūkumų. Šis skundas byloje nenagrinėjamas.

12. Ieškovas *Tribunal administratif* nagrinėjamoje pagrindinėje byloje pareiškė, kad atsisakant suteikti mokesčio kreditus asmenims, kurių pensijoms nėra taikomas mokesčio išskaičiavimas prie šaltinio Liuksemburge, neįtraukiami asmenys, gaunantys pensijas, kurioms šis išskaičiavimas netaikomas, ir taip mokesčio kreditas suteikiamas tik asmenims, pensiją gaunantiems iš pensijų fondo Liuksemburge.

2 — Reikia suprasti, kad patvirtinus 2008 m. gruodžio 19 d. įstatymą buvo reformuotas mokesčių kreditų reguliavimas, kaip tai suprantama šioje byloje.

3 — SVB yra Nyderlandų nacionalinį draudimą administruojanti institucija, kuri, be kitų išmokų, tvarko bazinę nacionalinę pensiją, į kurią turi teisę visi pensinio amžiaus asmenys, gyvenantys ar gyvenę minėtoje valstybėje narėje.

4 — Liuksemburgo mokesčius administruojanti institucija yra kompetentinga, *inter alia*, nagrinėti skundus dėl mokesčių pažymų, susijusių su tiesioginiais mokesčiais.

Šiuo klausimu jis abejoja, ar teisės aktų leidėjo tikslas 2008 m., kai L.I.R. buvo pakeistas aptariama prasme, buvo palikti Liuksemburge gyvenančius pensininkus, kurie gauna pajamas pagal teisę į pensiją, įgytą ir išmokėtą užsienio pensijų fondų, be teisės į mokesčio kreditą. Jis nusprendė, kad tokiu aiškinimu pažeidžiama, be kita ko, SESV 45 straipsnyje įtvirtinta asmenų (darbuotojų) judėjimo laisvė.

13. Savo ruožtu vyriausybės atstovė laikėsi nuomonės, kad L.I.R. 139b straipsnis nekelia jokių problemų laisvo darbuotojų judėjimo požiūriu, kaip tai suprantama pagal SESV 45 straipsnį. Jos supratimu, Charles Kohll nepatyrė jokios diskriminacijos, nes skirtingą padėtį, kurioje jis atsidūrė, lemia teisės aktų leidėjo nustatyto mokesčio kredito ypatybės.

14. Be to, vyriausybės atstovė teigė, kad šis skirtumas nagrinėjamos nuostatos įtvirtinto tikslo atžvilgiu būtų objektyviai pateisinamas. Be to, ji neįžvelgia jokio laisvo asmenų judėjimo teisės pažeidimo pagal SESV 21 straipsnį, nes ginčijami nacionalinės teisės aktai nedaro įtakos judėjimo laisvei tuo atveju, kai tai nekliudo būti kitoje valstybėje narėje.

15. Tribunal administratif pažymi, kad, esant reikalavimui mokesčio kreditą suteikti mokesčių mokėtojui, kuriam išduota mokesčio išskaičiavimo kortelė, pagal L.I.R. 139b straipsnį galėtų atsirasti netiesioginė diskriminacija, net jeigu jame kartu nėra nustatyta sąlyga dėl galimų pensijos gavėjų pilietybės. Tokia nuomonė patvirtiną faktą, kad toks mokesčio kreditas neskiriamas asmenims, gaunantiems pensijas, kaip antai pensijas iš užsienio, kurioms netaikomas mokesčio išskaičiavimas prie šaltinio.

16. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, atsižvelgęs į tai, jog kyla sunkumų aiškinant L.I.R. 139b straipsnį, ir, nesant panašios Bendrijos teismų praktikos, jis nusprendė pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar būtent SESV 45 straipsnyje nustatytas laisvo darbuotojų judėjimo principas draudžia 1967 m. gruodžio 4 d. pajamų mokesčio įstatymo su pakeitimais 139b straipsnio 1 dalies nuostatas tuo požiūriu, kad pagal jas šioje normoje numatytą mokesčio kreditą gali gauti tik mokesčio išskaičiavimo kortelę turintys asmenys?“

III –**Procesas Teisingumo Teisme ir šalių argumentai**

A –*Procesas*

17. Teisingumo Teismo kanceliarija prašymą priimti prejudicinį sprendimą gavo 2015 m. birželio 19 d.

18. Rašytines pastabas per Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnio antroje pastraipoje numatytą terminą pateikė tik Liuksemburgo vyriausybė ir Europos Komisija.

19. Posėdis nebuvo surengtas, nes jo nereikalavo nė viena iš minėtų šalių.

B –*Pateiktų argumentų santrauka*

20. Liuksemburgo vyriausybė abejoja, kad ši byla galėtų būti priskirta prie laisvo darbuotojų judėjimo srities. Ji mano, kad ginčijamos nuostatos netrukdo vienos valstybės narės piliečiams išvykti iš savo kilmės valstybės siekiant pasinaudoti laisvo judėjimo teise arba nesulaiko jų nuo to. Tačiau ji taip pat pateikė subsidiarių pastabų, jei Teisingumo Teismas išaiškintų kitaip.

21. Todėl Liuksemburgo vyriausybė nurodo, kad ginčijami teisės aktai nedaro įtakos iš pensijų gaunamoms pajamoms, išskyrus pajamas, kurioms dėl mokesčio kreditui būdingų ypatybių taikomas mokesčių išskaičiavimas. Šiuo klausimu minėta vyriausybė paaiškina, kad pensijų fondai paprastai skiria pensininkams mokesčio kreditą mėnesio pabaigoje. Šiuo tikslu pagal įstatymą fondams leidžiama atskaityti mokesčio kreditus su teigiamu išskaičiavimu taip, kad atliktas mokesčių išskaičiavimas iš tikrųjų sutampa su suma, likusia iš bendros išskaičiuotos sumos atėmus mokesčio kreditą.

22. Todėl minėta vyriausybė priduria, kad L.I.R. 139b straipsnis taikomas griežtai tik mokesčių išskaičiavimui, kuris turi būti įskaitomas arba šiuo atveju grąžinamas išimtinai tik iš pensijos gaunamų pajamų, kurioms taikoma mokesčių išskaitymo procedūra. Todėl vyriausybė mano, kad tai, jog mokesčių lengvata suteikiama tik gavėjui pateikus mokesčio išskaičiavimo kortelę, nėra laisvo darbuotojų ar asmenų judėjimo teisės pažeidimas pagal SESV 21 straipsnį.

23. Jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad ginčijami nacionalinės teisės aktai apriboja laisvą darbuotojų ar plačiąja prasme – asmenų judėjimą, Liuksemburgo vyriausybė subsidiariai pateikė argumentus, kuriais siekia pateisinti tokį apribojimą. Juos galima būtų apibendrinti dviem pagrindiniais argumentais.

24. Visų pirma ji teigia, kad laisvo judėjimo apribojimą lemia teisės aktų leidėjo nustatytos mokesčio kredito ypatybės, nes turėdami mokesčio išskaičiavimo kortelei tvarkyti reikalingus duomenis pensijų fondai įgyja palankesnes sąlygas skirti mokesčio kreditą ir tiesiogiai ir veiksmingai jį įskaityti ar grąžinti. Šiuo požiūriu tai būtų vienintelė tinkama sistema, kuri nesukeltų neproporcingai didelės naštos administruojančiosioms institucijoms, fondams, kitiems mokesčio kredito skolininkams ar patiems administruojamiesiems.

25. Antra, Liuksemburgo vyriausybė mano, kad tokia sistema būtų pagrįsta bendrojo intereso pagrindais, paremtais ryšiais tarp apmokestinimo sistemos (t. y. išskaičiavimo prie šaltinio) ir mokesčio kredito taikymo pensininkams, kurie taptų nepakeičiamu elementu siekiant išlaikyti mokesčių sistemos darnumą. Jos nuomone, L.I.R. 139b straipsnis yra proporcingas siekiant įgyvendinti L.I.R. tikslus ir, norint pasiekti tokį pat rezultatą, nėra mažiau ribojančių priemonių.

26. Komisija mano, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra pakankamai duomenų, kurie leistų aiškiai nustatyti Sąjungos teisės principus, kurie galiausiai pažeidžiami L.I.R. 139b straipsniu. Konkrečiai kalbant, Komisija apgailestauja, kad nėra žinoma, ar Charles Kohll grįžo į Liuksemburgą iš Nyderlandų ieškoti darbo ir įsidarbinti prieš išeidamas į pensiją, nes tokiu atveju jis galėtų savo naudai remtis SESV 45 straipsniu [5], ar grįžo į šalį, kurios pilietis jis yra, siekdamas įsikurti Liuksemburge pasibaigus jo profesiniam gyvenimui, nes tokiu atveju galėtų pasinaudoti laisvo asmenų judėjimo teise pagal SESV 21 straipsnį [6].

27. Esant tokiai galimybei ir dėl argumentų, taikomų tiriant SESV straipsnių pažeidimą, panašumo, Komisija siūlo bendrai ištirti argumentus, kuriais remiantis daroma išvada, kad abiem straipsniais draudžiami pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai.

28. Komisija įžvelgia ir SESV 45 straipsnio, ir SESV 21 straipsnio apribojimus, įvertinusi tai, kad, kaip to reikalaujama Teisingumo Teismo praktikoje [7], Charles Kohll padėtis yra panaši į mokesčius mokančio pensininko, kuris pajamas gauna iš Liuksemburge įkurto pensijų fondo, padėtį.

5 — Šiuo atžvilgiu Komisija nurodo sprendimus *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, visų pirma jo 9 punktas) ir *Komisija / Danija* (C-150/04, EU:C:2007:69, 41 punktas).

6 — Šiuo atžvilgiu Komisija nurodo sprendimus *Turpeinen* (C-520/04, EU:C:2006:703, 16 punktas) ir *Rüffler* (C-520/04, EU:C:2006:703, 56 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

7 — Sprendimas *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 27 punktas).

29. Iš tikrųjų L.I.R. 139b straipsnio tikslas, atsižvelgiant į 2008 m. gruodžio 19 d. įstatyme pateiktus motyvus, yra padėti nepalankiausioje padėtyje esantiems asmenims, prie kurių priskiriami visi pensininkai, padidinant jų disponuojamąsias pajamas. Tačiau, Komisijos nuomone, šis tikslas gali būti pasiektas visiems Liuksemburge gyvenantiems pensininkams – tiek gaunantiems pensiją iš fondų ir kitų Liuksemburgo pensijos mokėtojų, tiek gaunantiems pensiją kitoje valstybėje narėje ir mokantiems mokesčius Liuksemburge pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas.

30. Tačiau pastariesiems pensininkams netaikant mokesčių lengvatos, ginčijamas teisės aktas lemia nevienodą požiūrį, kuris: a) gali atgrasyti darbuotojus nuo noro dirbti kitoje valstybėje narėje ir ten gauti teisę į pensiją; b) sukelia nepatogumų Liuksemburge įsikūrusiems pensininkams, kurių padėtis tampa nepalanki tik dėl to, kad jie pasinaudoja laisvo judėjimo į kitą valstybę narę teise.

31. Kadangi mokesčių lengvata panaikinama Liuksemburge gyvenantiems pensininkams, kurių pajamos apmokestinamos šioje šalyje, ginčijamas nacionalinės teisės aktas, Komisijos nuomone, nėra tinkamas juo įtvirtintam bendrojo intereso tikslui pasiekti. Šiuo klausimu Komisija pažymi, kad mokesčio kreditas taikomas neatsižvelgiant į pensijos dydį, išskyrus atvejus, kai pensija nesiekia 300 EUR per metus arba 25 EUR per mėnesį, todėl teisės akte ekonominiu ir socialiniu požiūriu konkrečiai nepagalvota apie silpniausias gyventojų grupes. Todėl mokesčių mokėtojai rezidentai, kurie pensiją gauna iš kitos valstybės narės, bet mokesčius moka Liuksemburge, net jei suma yra nedidelė, negauna mokesčio kredito, nes jiems netaikomas išskaičiavimas prie šaltinio minėtoje šalyje. Taigi kriterijus, siejantis mokesčių lengvatą (mokesčio kreditą) su Liuksemburge apmokestinamų pensijų kilmės vieta, netgi neatitinka nacionalinės teisės tikslų.

32. Komisijos nuomone, ginčijamas teisės aktas taip pat nėra pateisinamas dėl praktinių administracinių priežasčių. Tiksliau Komisija pažymi, kad kreditas galėtų būti suteikiamas ir tiems pensininkams, kuriems jis dabar nepriklauso, leidžiant jį atskaityti nuo jų atlyginimo jo apskaičiavimo metu, taikant mokesčio bazės įvertinimo metodą, nes taip būtų išvengiama neproporcingai didelių administruojančiosios institucijos, fondų ar mokesčių mokėtojų išlaidų, kurias nurodo Liuksemburgo vyriausybė.

33. Be to, Komisija taip pat nemano, kad siekis išlaikyti mokesčių sistemos darnumą yra galimas pateisinimas, nes nenustatytas joks tiesioginis ginčijamo mokesčio kredito ir šios mokesčių lengvatos kompensavimo per nustatytą mokestinę rinkliavą ryšys [8].

34. Galiausiai Komisija laikosi nuomonės, kad negali būti remiamasi pateisinimu, atsiradusiu dėl poreikio išsaugoti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetenciją [9], teigdama, kad pagrindinėje byloje Liuksemburgui priklauso mokesčių kompetencija pensijoms, mokamoms iš kitos atitinkamos valstybės narės – Nyderlandų.

IV – **Prejudicinio klausimo analizė**

A – *Preliminariai dėl taikytinos Sutarties nuostatos*

35. Dėl šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos pastabos rodo, kad kyla abejonių dėl nuostatos, prie kurios taikymo srities reikėtų priskirti Charles Kohll teisinę padėtį. Iš galimų alternatyvų svarstoma SESV 21 straipsnio 1 dalis dėl Sąjungos piliečių judėjimo ir gyvenimo valstybių narių teritorijoje ir SESV 45 straipsnis, pagal kurį Sąjungoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.

8 — Šiuo atžvilgiu Komisija dėl palyginimo nurodo Sprendimą *Heinrich Bauer Verlag* (C-360/06, EU:C:2008:531, 37–39 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

9 — Žr. Sprendimą *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 81 punktas ir 84–86 punktai).

36. Liuksemburgo vyriausybė nesutinka, kad yra įvykdyta bent viena iš minėtuose straipsniuose numatytų taikymo sąlygų, ir mano, jog ginčijamas teisės aktas neatgraso piliečių naudotis laisvo judėjimo teise ir jai nekliudo.

37. Tačiau Komisijai kyla abejonių, nes trūksta duomenų, kurie leistų nustatyti, ar Charles Kohll grįžo į savo kilmės šalį, Liuksemburgą, kad įsidarbintų prieš išeidamas į pensiją, ar įsikūrė tėvynėje išėjęs į pensiją. Pirmuoju atveju bylą reikėtų spręsti vadovaujantis SESV 45 straipsniu, o antruoju atveju – SESV 21 straipsniu.

38. Nors dar pareikšiu nuomonę dėl taikytinos nuostatos, faktiškai ši diskusija gali būti (ar bent jau gali atrodyti) nereikalinga, atsižvelgiant į tuos pačius aiškinimo metodus, taikomus nagrinėjant pirminės teisės aktų nuostatas. Vis dėlto teisingas faktinių aplinkybių taikymas pagal konkrečios nuostatos taikymo sritį visada gali būti naudingas, pavyzdžiui, nustatant gaires ateičiai.

39. Atsparties tašku apibūdinant pensininkų, kaip konkrečios žmonių grupės, padėtį Sąjungos teisėje galima laikyti netiesioginę arba numanomą nuorodą SESV 45 straipsnio 3 dalies d punkte, kuriame nurodoma darbuotojo teisė pasilikti gyventi valstybės narės teritorijoje *pasibaigus darbo joje laikui*. Ši teisė dabar reglamentuojama Direktyvos 2004/38 17 straipsnyje [10], kuriame pateikiamos įvairios išimtys pensininkų ir neįgaliųjų naudai, sumažinant nustatytus reikalavimus gauti nuolatinio gyvenimo teisę priimančiojoje valstybėje narėje iki ištisinio penkerių metų laikotarpio visiems Sąjungos piliečiams ir jų šeimos nariams. Tačiau šis teisės aktas nėra tinkamas taikyti šioje byloje, be to, minėtoje Sutartyje garantuojama pagrindinė laisvė nesibaigia nuolat gyvenant kitoje valstybėje narėje.

40. Iš tikrųjų pagrindinės bylos faktinės aplinkybės priskiriamos sprendimams, kuriuose pagal SESV 45 straipsnį užtikrinama laisvo darbuotojų judėjimo teise buvo remiamasi prieš įvairių sričių, ypač mokesčių srities, nacionalinės teisės aktus, t. y. ne tik atsižvelgiant į teisę pasilikti priimančiojoje valstybėje. Ir Teisingumo Teismas ne kartą nurodė, kad tam tikros teisės, susijusios su darbuotojo statusu, užtikrinamos migruojantiems darbuotojams, net jeigu jie ir neturi darbo santykių [11].

41. Tačiau pensininkams šis darbuotojo statusas, kuris leistų jam pasinaudoti SESV 45 straipsnyje numatyta laisvo judėjimo teise, buvo pripažįstamas ne visada. Taip buvo sprendimuose *Pusa* [12], *Turpeinen* [13] ir neseniai priimtame Sprendime *Hirvonen* [14], kuriame, turbūt numanomai vadovautasi kriterijumi, kad darbo santykių nutraukimas iš esmės nulemia tai, kad suinteresuotasis asmuo netenka darbuotojo statuso, kaip jis suprantamas pagal SESV 45 straipsnį [15], Teisingumo Teismui paneigus, jog pastarasis straipsnis apima asmenis, kurie visą savo profesinę veiklą vykdė savo valstybėje narėje ir tik išėję į pensiją pasinaudojo teise gyventi kitoje valstybėje narėje, neturėdami ketinimų ten dirbti samdomą darbą [16]. Šios bylos buvo išspręstos taikant dabartinį SESV 21 straipsnį.

10 — 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/38/EB dėl Sąjungos piliečių ir jų šeimos narių teisės laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijoje, iš dalies keičianti Reglamentą (EEB) Nr. 1612/68 ir panaikinanti direktyvas 64/221/EEB, 68/360/EEB, 72/194/EEB, 73/148/EEB, 75/34/EEB, 75/35/EEB, 90/364/EEB, 90/365/EEB ir 93/96/EEB, OL L 158, 2004 4 30, p. 77.

11 — Sprendimas *Meints* (C-57/96, EU:C:1997:564, 40 punktas) ir Sprendimas *Martínez Sala* (C-85/96, EU:C:1998:217, 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

12 — Byla C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Byla C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Byla C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Žr. Sprendimą *Leclere ir Deaconescu* (C-43/99, EU:C:2001:303, 55 punktas).

16 — Žr. generalinio advokato P. Léger išvadą byloje *Turpeinen* (C-520/04; EU:C:2006:332, 60 punktas), kuri nurodoma sprendimo 16 punkte.

42. Galiausiai asmenų, kurie pasibaigus samdomojo darbuotojo darbo sutarties galiojimui tik pakeičia valstybę narę, kurioje gyvena, laisvo judėjimo teisė Sąjungos teisėje saugoma pagal SESV 21 straipsnį, bet ne pagal SESV 45 straipsnį. Taip yra todėl, kad iš tikrųjų nuo tada, kai asmuo pakeičia savo gyvenamąją vietą, persikeldamas į kitą valstybę narę, tokiems asmenims nebepriklauso judėjimo laisvė, kuri pagal Sutartį priklauso darbuotojams, nes jie nebeturi darbuotojams būdingų savybių [17].

43. Apibendrinant galima pasakyti, kad pasinaudoję laisvo judėjimo teise kaip pagal darbo sutartį dirbantys asmenys, iš dalies arba visiškai pabaigę profesinę veiklą valstybėje narėje, kuri nėra jų kilmės šalis, ir grįžę į savo kilmės šalį turėdami tikslą ten įsikurti ir gyventi, bet ne įsidarbinti, tokiu atveju gali remtis SESV 45 straipsniu [18]. Tačiau, remiantis Teisingumo Teismo praktika, pagal Sutartį užtikrinama apsauga tokiais atvejais apima tik diskriminaciją ir kliūtis, kurios darytų įtaką teisėms, įgytoms atgavus ankstesnius darbo santykius [19].

44. Atsižvelgiant į nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytas faktines aplinkybes konstatuojama, kad Charles Kohll tiesiogiai iš bendrovės *Shell International B. V.* gauna pensiją, sudarančią didžiąją dalį jo pajamų, atsiradusių dėl ankstesnių jo darbo santykių su šia bendrove Nyderlanduose. Taigi remdamasis pirmesniame punkte minėta teismo praktika manau, kad iš minėtos pensijos gaunamos pajamos yra saugomos laisvo darbuotojų judėjimo pagal SESV 45 straipsnį.

45. Priešingai nei Komisija, manau, jog gali būti nuspręsta, kad Sutarties nuostata šiuo atveju tinkama tiek tuo atveju, jei Charles Kohll persikėlė į Liuksemburgą ieškodamas kito darbo, tiek jeigu jis tai padarė jau išėjęs į pensiją. Mano nuomone, kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamos pensijos atsirado tik iš Charles Kohll gyvenimo laikotarpio, praleisto Nyderlanduose, jos išreiškia darbuotojo teises, įgytas naudojantis laisvo judėjimo teise, ir turi būti saugomos pagal SESV 45 straipsnį [20]. Tokiomis aplinkybėmis siekiant išspręsti bylą nereikia, kad ieškovas grįžtų į valstybę narę, kurios pilietis yra, tam, kad galėtų dirbti prieš išeidamas į pensiją arba tiesiogiai pasinaudoti teise į pensiją.

46. Telieka atsakyti į klausimą, ar toks aiškinimas taikytinas ir antrajai pagrindinės bylos ieškovo pensijai, kurią jis gauna iš SVB. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą daroma išvada, kad tai – neįmokinė pensija, kurią Nyderlandų valstybė moka visiems Nyderlanduose gyvenusiems asmenims, nepaisant to, ar asmuo šioje šalyje buvo samdomasis darbuotojas, ar ne.

47. Nors atsižvelgus į SVB pensijos ypatybes aišku, kad nėra tiesioginio ryšio su darbo santykiais, vis dėlto Charles Kohll atveju vienintelė SVB pensijos atsiradimo priežastis yra susijusi su darbo santykiais, tačiau netiesiogiai, nes ieškovas niekada nebūtų turėjęs teisės į šią pensiją, jei nebūtų gyvenęs Nyderlanduose dėl darbo įsipareigojimų. Nepaisant to, atskiras kiekvienos ginčijamos pensijos ištyrimas pagal kitą Sutarties straipsnį reikštų dirbtinį abiejų pensijų atskyrimą, kuris visiškai neatitiktų Charles Kohll tikrojo gyvenimo.

48. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad pagrindinės bylos ieškovas iš abiejų pensijų gauna pajamas, remdamasis teisėmis, įgytomis dėl darbuotojo statuso, pasinaudojus darbuotojo laisvo judėjimo teise, ir jos užtikrina apsaugą pagal SESV 45 straipsnį, kuriuo remiantis reikia nagrinėti ginčijamą nacionalinės teisės aktą.

17 — Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką „<...> visomis Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmenų judėjimu, siekiama palengvinti Sąjungos piliečiams sąlygas visoje jos teritorijoje vykdyti bet kokią profesinę veiklą ir draudžiamos priemonės, galinčios sudaryti mažiau palankias sąlygas šiems piliečiams, kai jie siekia vykdyti ekonominę veiklą kitos valstybės narės teritorijoje“ [Sprendimas *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, 35 punktas ir jame nurodyta teismo praktika)].

18 — Žr. Sprendimą *Sehrer* (C-302/98, EU:C:2000:322, 30 punktas).

19 — Sprendimas *Leclere ir Deaconescu* (C-43/99, EU:C:2001:303, 59 punktas).

20 — Kaip ir byloje *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1999:22, 28 punktas), Charles Kohll skundžiasi būtent savo valstybės institucijoms, kad ginčijama nuostata jam nepalanki dėl to, jog jis profesinę veiklą vykdė kitoje valstybėje narėje.

B –*Dėl laisvo darbuotojų judėjimo apribojimų*

49. Nors iš kai kurių šioje byloje pateiktų pastabų atrodo, kad vadovaujantis L.I.R. 139b straipsniu galimas laisvo darbuotojų judėjimo pažeidimas yra susijęs su prievole turėti mokesčio išskaičiavimo kortelę, manau, jog tokia prievolė tėra kiekvienais mokestiniais metais atliekamų skirtingų mokesčio išskaičiavimų plastikinė išraiška. Manau, pati kortelė yra tik įrodymas ir nesuteikia teisės reikalauti aptariamo mokesčio kredito. Todėl, siekiant nustatyti SESV 45 straipsnio pažeidimą, reikėtų analizuoti ginčijamuose teisės aktuose numatytą reglamentavimą, o ne mokesčio išskaičiavimo kortelę.

50. Tai išsiaiškinus, toliau galimą pagal pagrindinę Sutartį garantuojamos laisvės pažeidimą nagrinėsiu įprastai, t. y. primindamas nusistovėjusią teismų praktiką, kuria vadovaudamosi valstybės narės savo kompetenciją bet kokioje srityje privalo įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės [21]. Ši prielaida neteko reikšmės ne dėl pernelyg dažno taikymo, taigi analizuojant pateisinamąsias aplinkybes svarbu atsižvelgti į tam tikus veiksnius, kuriais papildomi tradiciniai argumentai, pateikiami siekiant pateisinti tokio pobūdžio apribojimus, pavyzdžiui, mokesčių sistemos darną [22], būtinybę užtikrinti mokesčių kontrolę ir kovą su sukčiavimu [23].

51. Dėl laisvo asmenų judėjimo Teisingumo Teismas mano, kad šioje srityje taikomų Sutarties nuostatų tikslas – sudaryti sąlygas Bendrijos piliečiams vykdyti bet kokio pobūdžio profesinę veiklą Sąjungos teritorijoje ir jomis draudžiamos nacionalinės priemonės, dėl kurių šių piliečių padėtis galėtų tapti nepalanki, jeigu jie norėtų vykdyti ekonominę veiklą kitoje valstybėje narėje [24].

52. Tiksliau kalbant, laisvo darbuotojų judėjimo srityje Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad nacionalinės nuostatos, kliudančios darbuotojui valstybės narės piliečiui išvykti iš savo kilmės valstybės siekiant pasinaudoti laisvo judėjimo teise arba sulaikančios jį nuo to, sudaro šios laisvės kliūčių, net jeigu jos yra taikomos neatsižvelgiant į atitinkamo darbuotojo pilietybę [25].

53. Šioje byloje L.I.R. 139b straipsnis neleidžia naudotis mokesčių lengvata, mokesčio kreditu tiems pensininkams, kurie pensiją gauna ne iš pensijų fondo ar kito Liuksemburgo pensijos mokėtojo. Šis požiūrio skirtumas gali atgrasyti ir darbuotojus Liuksemburge, norinčius ieškoti darbo kitoje valstybėje narėje, ir Liuksemburgo darbuotojus arba asmenis, turinčius kitos valstybės narės pilietybę, nuo minties išėjus į pensiją įsikurti Liuksemburgo teritorijoje.

54. Be to, ginčijamas nacionalinės teises aktas lemia netiesioginę diskriminaciją [26], nes mokesčio išskaičiavimo kortelės neturėjimas neleidžia suteikti mokesčio kredito kitų valstybių narių piliečiams dažniau nei liuksemburgiečiams, kadangi būtent kitų valstybių narių piliečiai gauna pensijas iš kitų Sąjungos valstybių narių [27].

21 — Žr., pvz., sprendimus: *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 36 punktas); *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:2011:793, 33 punktas); taip pat *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 20 punktas).

22 — Toks pateisinimas pirmą kartą pripažintas Sprendime *Bachman* (C-204/90; EU:C:1992:35, 21 punktas) ir imtas dažnai naudoti paskesniuose sprendimuose, pvz., Sprendime *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 43 punktas) arba Sprendime *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:2011:793, 70 punktas).

23 — Žr., pvz., Sprendimą *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

24 — Be kita ko, sprendimai *Bosman* (C-415/93, EU:C:1995:463, 94 punktas), *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1999:22, 37 punktas) ir *Kranemann* (C-109/04, EU:C:2005:187, 25 punktas).

25 — Sprendimai *Köbler* (C-224/01, EU:C:2003:513, 74 punktas) ir *Kranemann* (C-109/04, EU:C:2005:187, 26 punktas).

26 — Remiantis Teisingumo Teismo praktika, vienodo požiūrio nuostatos draudžia ne tik akivaizdžią diskriminaciją dėl pilietybės, bet ir tokią paslėptą diskriminacijos formą, kuri, taikant kitus atskyrimo kriterijus, lemia tokį patį rezultatą (Sprendimas *Sotgiu*, C-152/73, EU:C:1974:13, 11 punktas).

27 — Dėl palyginimo žr. Sprendimą *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, 14 punktas).

55. Be abejo, skirtingo požiūrio nebūtų, jei Charles Kohll padėtis būtų kitokia nei dabar, kai jis gauna pensiją iš Liuksemburgo pensijų fondo. Padėčių panašumo analizė taip pat yra tipinė tiesioginio apmokestinimo ir judėjimo laisvės bylose, todėl dogmatiniais sumetimais ją reikia atlikti prieš analizuojant pateisinimus [28].

56. Padėčių panašumo analizė daugiausia buvo atliekama bylose, susijusiose su konkrečios valstybės narės rezidentais ir nerezidentais [29]. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pripažino, kad nerezidento, negaunančio reikšmingų pajamų valstybėje narėje, kurioje gyvena, ir didžiąją dalį savo apmokestinamų pajamų gaunančio už veiklą, vykdomą kitoje valstybėje narėje, objektyviai vertinant, padėtis nėra kitokia nei rezidento, kuris pastarojoje valstybėje analogiškai dirba pagal darbo sutartį [30].

57. Remiantis tuo, kas išdėstyta, daroma išvada, kad pirmesniame punkte apibūdintu atveju rezidento ir nerezidento padėtis yra objektyviai panaši, juo labiau kai kalbama apie tos pačios valstybės narės rezidentus mokesčių mokėtojus, kaip yra šiuo atveju. Kadangi pagal Liuksemburgo ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį pajamos iš pensijų, šiuo atveju – Charles Kohll, perduodamos Liuksemburgo iždui, vienintelis skirtumas yra tas, kad pagrindinės bylos ieškovo pensija kilusi iš Nyderlandų.

58. Tačiau dėl to, kad būtent ši tarpvalstybinė situacija ir užtikrina Charles Kohll SESV 45 straipsnio apsaugą, būtų paradoksalu ar net prieštaringa kaip pagrindiniu argumentu remtis tuo, kad pensininko, gaunančio pensiją iš Liuksemburgo fondo, ir pensininko, gaunančio pensiją iš kitos valstybės narės, padėtis nėra objektyviai panaši.

59. Be to, kalbant apie L.I.R. 139b straipsnio tikslą [31] (t. y. pagalba nepalankioje padėtyje esantiems asmenims, didinant jų disponuojamąsias pajamas), minėto nacionalinės teisės akto aiškinimas turbūt nebūtų pakankamai nuoseklus. Nors taip nėra pagrindinės bylos ieškovo atveju [32], mokesčių lengvata nėra naudinga tiems pensininkams, kurie iš kitos valstybės narės gauna nedidelę pensiją, todėl akivaizdu, kad finansiniu ir materialiniu požiūriu jų padėtis yra tokia pati kaip ir pensininkų, kuriems pensijas moka Liuksemburgo pensijų fondai.

60. Taigi manau, kad finansiniu požiūriu asmenų, kaip antai Charles Kohll, ir pensininkų, gyvenančių Liuksemburge ir gaunančių pensiją iš Liuksemburgo fondų minėtoje šalyje, padėtis yra tokia pati.

61. Galiausiai, nors Liuksemburgo vyriausybė aiškiai to nenurodė, galima būtų teigti, kad ribota mokesčio kredito suma (didžiausia metinė suma – 300 EUR) neturėtų atgrasomojo poveikio darbuotojams naudotis laisvo judėjimo teise. Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad, remiantis nusistovėjusia teismų praktika, Sutartis draudžia net ir nedidelio masto ar nelabai svarbų pagrindinės laisvės suvaržymą [33].

62. Todėl darydamas pirmąją tarpinę išvadą manau, kad ginčijamas teisės aktas apriboja SESV 45 straipsnyje numatytą laisvą darbuotojų judėjimą.

28 — Žr., pvz., sprendimus *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 24–38 punktai) ir *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 37 punktas).

29 — Pradedant žinomu Sprendimu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Sprendimai *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 36 ir 37 punktai) ir *Turpeinen* (C-520/04; EU:C:2006:703, 28 ir 29 punktai).

31 — Sutinku su generalinio advokato N. Jääskinen nuomone, kad, nustatant situacijų panašumą, reikia atsižvelgti į ginčijamų nacionalinių nuostatų tikslą [išvada byloje *Komisija / Estija* (C-39/10, EU:C:2011:770, 73 punktas)].

32 — Remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pajamos, gautos iš abiejų pagrindinėje byloje nagrinėjamų pensijų, neleidžia priskirti jo prie nepalankioje padėtyje esančių asmenų grupės, nesant būtinybės tiksliau nustatyti pensijos sumą.

33 — Sprendimas *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

C –Dėl laisvo darbuotojų judėjimo apribojimo pateisinimo

63. Kaip yra žinoma, nacionalinės teisės aktų, prieštaraujančių laisvam darbuotojų judėjimui, suderinamumo analizė nesibaigia pateikus įrodymų, kad jie kliudo minėtai laisvei. Atlikdamas šią analizę, Teisingumo Teismas taiko *rule of reason* [34], kuria siekiama sušvelninti minėtų nacionalinių nuostatų įtraukimo į SESV 45 straipsnio taikymo sritį pasekmes.

64. Todėl pagal nusistovėjusią teismų praktiką laisvo darbuotojų judėjimo kliūtis neleistina, nebent ja siekiama Sutartį atitinkančio teisėto tikslo ir ji grindžiama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, šių ypatybių mastas turėtų būti tinkamas, kad galima būtų užtikrinti siektiną tikslą, neviršijant to, kas yra būtina tam tikslui pasiekti [35], vadovaujantis vadinamuoju „proporcingumo reikalavimu“.

65. Šios išvados 24 ir 25 punktuose nagrinėjau du Liuksemburgo vyriausybės pateiktus argumentus, kuriais ji siekė apginti savo nacionalinių priemonių suderinamumą su SESV 45 straipsniu, t. y. neproporcingas pasekmes, dėl kurių pakistų mokesčių sistemos darnumas.

66. Dėl pirmojo argumento Liuksemburgo vyriausybė nurodo mokesčio kredito ypatybes, teigdama, kad mokesčio išskaičiavimo kortelę tvarkant pensijų fondams ir kitiems pensijų mokėtojams jų padėtis tampa palankesnė ir siekiant gauti mokesčio kreditą, ir jį tiesiogiai ir veiksmingai įskaitant ar grąžinant. Todėl, kaip nurodo minėta vyriausybė, bet koks šios struktūros pakeitimas sukeltų neproporcingai didelę naštą administruojančiosioms institucijoms, fondams ir patiems mokesčių mokėtojams. Kortelių sistemoje negali dalyvauti tie pensininkai, kurių pensijos mokamos iš kitų valstybių narių, nes Liuksemburgo fondai ir kitos institucijos neturi būdų, kaip iš tokių pensijų išskaičiuoti mokesčius prie šaltinio.

67. Šis argumentas neįtikina dėl trijų priežasčių. Visų pirma Charles Kohll neprašo, kad jo Nyderlandų pensijos būtų apmokestinamos būtinai Liuksemburge. Priekaištaujama ne dėl to, kad kitų valstybių narių pensijų išskaičiavimui prie šaltinio taikoma išimtis, o dėl to, jog visiškai atsisakoma mokesčių lengvatos mokesčio kredito pavidalu, kurio tikslas būtų padidinti disponuojamąsias pajamas. Mokesčių lengvata galėtų būti suteikiama kitu apmokestinamojo asmens ir mokesčių institucijos santykių etapu, pavyzdžiui, pateikiant pajamų mokesčių deklaraciją ir atskaitant mokėtinus mokesčius. Ši galimybė leistų pensininkams, kurių padėtis yra tokia kaip Charles Kohll, pasinaudoti dėl to padidėjusiomis pajamomis, o tai atitiktų ginčijamos nuostatos tikslą, kaip jį apibūdino Liuksemburgo vyriausybė.

68. Antra priežastis, dėl kurios, mano nuomone, pateikiamas gynybos argumentas kelia abejonių, yra ta, kad Liuksemburgo vyriausybė nepasiūlė jokio įtikinamo paaiškinimo dėl tariamų nenumatytų administracinių išlaidų ir jų neproporcingumo. Nepakanka paminėti neapibrėžto mokesčių sistemos veikimo problemų, kad jas būtų galima laikyti įrodytomis.

69. Trečia ir turbūt labiausiai įtikinama priežastis matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, pagal kurią praktiniai sunkumai negali būti naudojami kaip vienintelis Sutartyje nustatytų pagrindinių laisvių ribojimo pateisinimas [36]. Kadangi Liuksemburgo vyriausybė nesusiejo šių numanomų sunkumų su jokia kita priežastimi, kuri galėtų patvirtinti pirmąjį argumentą (visada pagal pateikto paaiškinimo analizę), L.I.R. 139b straipsnio nulemtas laisvo darbuotojų judėjimo apribojimas lieka nepateisintas.

70. Antrasis Liuksemburgo vyriausybės pateiktas argumentas yra poreikis išlaikyti mokesčių sistemos darnumą, susijusį su mokesčių surinkimo sistemos, t. y. išskaičiavimo prie šaltinio, ir mokesčio kredito taikymo pensininkams ryšiu. Ji tvirtina, kad ginčijamas teisės aktas yra tinkamas pasiekti mokesčių nuostatos keliamą tikslą ir kad nėra mažiau ribojančių priemonių šiam tikslui pasiekti.

34 — Savo išvadoje byloje *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1994:391, 47 ir 48 punktai) generalinis advokatas P. Léger pavartojo šią sąvoką siekdamas apibūdinti laisvo darbuotojų judėjimo apribojimų analizės etapą.

35 — Sprendimas *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, 47 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

36 — Sprendimas *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 60 punktas).

71. Mokesčių sistemos darnumo išsaugojimas pateikiamas kaip tariamai išimtinis argumentas kartu su argumentu, kad dėl suteiktos mokesčių lengvatos prarandamos nacionalinio biudžeto pajamos, tačiau tam prieštarauja to paties mokesčių mokėtojo pajamų apmokestinimas srityje, glaudžiai susijusioje su lengvata [37].

72. Tačiau šioje byloje nagrinėjamu atveju pritariu Komisijai, kad mokesčių sistemos darnumo siekis nebuvo įrodytas. Tiksliau tariant, nėra tiesioginio mokesčių lengvatos ir ją kompensuojančio apmokestinimo ryšio. Ryšys, kurį nurodo Liuksemburgo vyriausybė, daro įtaką mokesčių lengvatai dėl jo išskaičiavimo būdo, bet ne dėl kito mokesčio, surinkto kompensuoti prarastas mokesčių pajamas, atsiradusias dėl suteikto mokesčio kredito. Todėl taip pat reikėtų atmesti Liuksemburgo vyriausybės nurodytą antrąją priežastį, pateiktą siekiant įrodyti L.I.R. 139b straipsnio suderinamumą su SESV 45 straipsniu.

73. Pateisinimų, kuriais galima būtų remtis bendrai vertinant visas laisvą darbuotojų judėjimą, yra kur kas daugiau, nei nagrinėtieji pirmesniuose šios išvados punktuose. Iš tiesų Teisingumo Teismas pripažino pagrįstais ir kitus pateisinimus, kuriuos trumpai aptarsiu, nors Liuksemburgo vyriausybė jų ir nepateikė.

74. Taigi, apsiribojant mokesčių sritimi, pateisinimas, paremtas poreikiu išsaugoti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetenciją [38], galėtų būtų priimtinas, visų pirma jei aptariamos sistemos tikslas yra vengti veiksmų, kurie apima vienos valstybės narės teisę naudotis savo mokesčių kompetencija dėl veiklos, vykdomos jos teritorijoje [39].

75. Tačiau, kaip tiksliai pažymi Komisija, šioje byloje toks pateisinimas negalimas, nes pagal Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 19 straipsnį Liuksemburgui priklauso apmokestinimo kompetencija pensijų, kurias pensininkai gauna iš pensijų fondų minėtoje valstybėje narėje, ir pensijų, kurias pensininkai gaunančių iš Nyderlandų, atžvilgiu.

76. Tuo atveju, kai, Liuksemburgo vyriausybės teigimu, ginčijamas nacionalinės teisės aktas taikomas socialinės politikos srityje, taip pat pripažįstama galimybė remtis tam tikrais socialiniais ir politiniais aspektais, kurie gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, pavyzdžiui, parama nuomojamų būstų statybai, kad būtų patenkintas tokio pobūdžio būstų poreikis Vokietijoje [40], arba galimybės fiziniams asmenims įsigyti pirmąjį būstą palengvinimas atsižvelgiant į bendrąją Graikijos valstybės socialinę politiką [41] ar net plėtros politikos tikslais [42].

77. Remiantis pirmesniame punkte nurodyta teismo praktika, kriterijus, kuris įtvirtina mokesčių lengvatą ir apriboja laisvą darbuotojų judėjimą, galėtų būti pateisinamas remiantis socialinės politikos tikslu, jeigu būtų tinkamas minėtam tikslui pasiekti ir neviršytų to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

78. Nagrinėjamu atveju 2008 m. teisės aktų reformos, per kurią priimtas L.I.R. 139b straipsnis, tikslas (remiantis Liuksemburgo vyriausybės paaiškinimais) buvo padidinti pensininkų disponuojamąsias pajamas, siekiant padėti nepalankioje padėtyje esantiems asmenims. Kad ir kokie geri būtų šio pasiūlymo ketinimai, reikia pripažinti, kad šis kriterijus neatrodo visiškai tinkamas siekiant įgyvendinti socialinio pobūdžio tikslą, kai, pirma, atmetami visi pensininkai, kurie, kaip Charles Kohll, pensiją

37 — Žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1998:177, 62 punktas), aiškinant Sprendimo *Bachmann* pagrindimą (C-204/90, EU:C:1992:35).

38 — Komisija šias pateisinančias aplinkybes pateikė savo rašytinėse pastabose.

39 — Sprendimas *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 81 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

40 — Sprendimas *Grundstücksgemeinschaft Busley ir Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, 31 ir 32 punktai).

41 — Sprendimas *Komisija / Graikija* (C-155/09, EU:C:2011:22, 51, 52, 70 ir 71 punktai).

42 — Sprendimas *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, 59 punktas).

gauna iš kitų valstybių narių ir moka mokesčius Liuksemburge, ir, antra, nenustatoma lengvatą gaunančių asmenų didžiausia pajamų riba, todėl jis taip pat yra palankus pensininkams, kurių pajamos didelės. Taigi ginčijamas teisės aktas nebūtų tinkamas numatytiems teoriniams tikslams pasiekti, todėl netiktų ir siekiant socialinės politikos tikslų.

79. Galiausiai ir subsidiariai, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad ginčijamas teisės aktas yra pateisinamas dėl bent vieno iš pirmesniuose punktuose nurodytų motyvų, manau, kad jis nebūtų proporcingas juo siekiamam tikslui. Teisiškai yra mažiau ribojančių būdų pasiekti minėtą tikslą, neatmetant pensininkų, kurie, kaip Charles Kohll, pensiją gauna iš kitos valstybės narės. Kaip jau minėta, vienas iš jų galėtų būti, pavyzdžiui, mokėtinų mokesčių atskaičiavimas, nustačius mokesčio kredito viršutinę ribą.

80. Apibendrindamas galiu pasakyti, jog nemanau, kad prejudiciniame klausime nurodytas teisės aktas yra pateisinamas. Taigi patvirtinu pirma pateiktą tarpinę išvadą, kad L.I.R. 139b straipsnio 1 dalis nėra suderinama su laisvo darbuotojų judėjimo principu, įtvirtintu SESV 45 straipsnyje, nes mokesčio kreditas skiriamas tik pensininkams, kuriems taikomas mokesčio išskaičiavimas prie šaltinio.

V –Išvada

81. Remdamasis pirma pateiktais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į Liuksemburgo *Tribunal administratif* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Pagal SESV 45 straipsnyje įtvirtintą laisvo darbuotojų judėjimo principą draudžiama tokia nacionalinė nuostata, kokia yra 1967 m. gruodžio 4 d. iš dalies pakeisto Pajamų mokesčio įstatymo 139b straipsnio 1 dalis, nes pagal ją šioje nuostatoje numatytą mokesčio kreditą gali gauti tik asmenys, kuriems taikomas mokesčio išskaičiavimas prie šaltinio.