Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 16. februára 2016 [1]

Vec C-300/15

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal administratif du Luxembourg (Správny súd Luxemburska)]

„Voľný pohyb osôb — Pracovník — Rovnosť zaobchádzania — Daň z príjmov — Vnútroštátne dôchodky a dôchodky nadobudnuté v inom členskom štáte — Daňová úľava vyhradená pre určité dôchodky — Potvrdenie o zrážke dane vydané vnútroštátnym správnym orgánom"

1. Judikatúra Súdneho dvora v oblasti priamych daní sa neustále rozširuje, a to aj napriek tomu, že je už dosť rozsiahla a že sa spravidla týka len základných slobôd uznaných Zmluvou (ďalej aj ako „ZFEÚ"). Predmetom prejednávaného návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zlučiteľnosť luxemburskej právnej úpravy, ktorá na základe zmeny dane z príjmu priznáva daňovú úľavu dôchodcom, ktorí spĺňajú určité požiadavky, s právom Únie.

2. Na zodpovedanie otázky, ktorú položil Tribunal administratif du Luxembourg (Správny súd Luxemburska), bude potrebné posúdiť vplyv voľného pohybu pracovníkov na systém priamych daní v určitom členskom štáte. Tiež bude potrebné spresniť kritériá uplatniteľné na príjmy, ktoré poberajú dôchodcovia, ktorí využili uvedenú slobodu pohybu, a to buď na základe článku 45 ZFEÚ, ktorý sa týka pracovníkov, alebo v dôsledku všeobecného pravidla, ktorým je článok 21 ZFEÚ. Odpoveď Súdneho dvora má napokon – pokiaľ je to možné – presnejšie vymedziť skúmanie vnútroštátnych právnych úprav obmedzujúcich slobodu pohybu a najmä ich prípadné odôvodnenie.

I –**Vnútroštátny právny rámec**

A – *Luxemburské právo*

3. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa článku 139b ods. 1 zákona o dani z príjmu (loi concernant l'impôt sur le revenu, ďalej len „ZDP") v znení uplatniteľnom na príjmy za rok 2009 a nasledujúce roky sa každému daňovníkovi, ktorý má príjmy z dôchodkov alebo rent v zmysle článku 96 ods. 1 bodov 1 a 2 ZDP, z ktorých má Luxembursko právo vyrubiť mu daň, a ktorý je držiteľom potvrdenia o zrážke dane, poskytne daňová úľava pre dôchodcov.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

4. Okrem toho podľa článku 139b ods. 2 ZDP sa daňová úľava môže priznať a vrátiť dôchodcovi výlučne v rámci zrážky dane z platov a miezd vykonanej dôchodkovým fondom alebo akoukoľvek inou inštitúciou vyplácajúcou dôchodky na základe potvrdenia o zrážke dane.

5. Podľa vnútroštátneho súdu navyše z parlamentných dokumentov týkajúcich sa návrhu zákona č. 5924[2] vyplýva, že daňová úľava pre zamestnancov a dôchodcov je predmetom ustanovení o zrážkovej dani z platov a miezd, aby sa vyplácala zamestnancom a dôchodcom výlučne prostredníctvom zamestnávateľov, dôchodkových fondov a iných inštitúcií vyplácajúcich dôchodky na základe údajov uvedených v potvrdení o zrážke dane.

6. Článok 19 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „DZDZ“) medzi Luxemburskom a Holandskom znie:

„S výhradou ustanovení článku 20 ods. 1 dôchodky a iné podobné odmeny vyplácané rezidentovi jedného zo štátov z dôvodu jeho predchádzajúceho zamestnania sú zdaniteľné iba v tomto štáte.“

II –**Skutkové okolnosti sporu a konanie na vnútroštátnom súde**

7. Spor na vnútroštátnom súde sa týka dvoch holandských dôchodkov, ktoré sa vyplácajú pánovi Kohllovi a podliehajú dani v Luxembursku: prvý z nich vypláca priamo spoločnosť Shell International B.V., v ktorej pán Kohll niekoľko rokov pracoval, a druhý dôchodok vypláca Sociale Verzekeringsbank (SVB)[3].

8. Vzhľadom na to, že z týchto dvoch holandských dôchodkov nebola vybratá zrážková daň v Luxembursku, pánovi Kohllovi nebola počas troch rokov, ktorých sa týka spor vo veci samej, teda počas rokov 2009, 2010 a 2011, poskytnutá nijaká daňová úľava pre dôchodcov.

9. Pán Kohll predložil 20. februára 2013 riaditeľovi správy priamych daní (directeur de l’administration des contributions directes, ďalej len „riaditeľ“)[4] sťažnosť proti výmeru dane z príjmu za rok 2009 vydanému 9. júna 2010 a proti výmerom dane z príjmu za roky 2010 a 2011, ktoré boli vydané 6. februára 2013.

10. Rozhodnutím z 23. septembra 2013 riaditeľ vyhlásil sťažnosť proti výmeru za rok 2009 za neprípustnú a výmery za roky 2010 a 2011 zmenil *in peius*. Riaditeľ konkrétne konštatoval, že sťažovateľ vzhľadom na to, že poberal dôchodky nepodliehajúce zrážkovej dani v Luxembursku, nemal v rokoch 2010 a 2011 nárok na daňovú úľavu pre dôchodcov podľa článku 139b ZDP.

11. Zo spisu vyplýva, že Tribunal administratif (správny súd) vyhlásil žalobu, ktorú podala pani Kohll-Schlesser, manželka žalobcu, v súvislosti so svojím dôchodkom od SVB, ktorý poberala počas sporných rokov, za neprípustnú pre formálnu vadu. Táto žaloba už nie je predmetom sporu.

12. Žalobca v konaní na Tribunal administratif (správny súd) tvrdil, že odopretie daňových úľav osobám, ktorých dôchodky nepodliehajú zrážkovej dani v Luxembursku, vylučuje osoby poberajúce dôchodky, ktoré nepodliehajú tejto dani, čím obmedzuje poskytnutie daňových úľav na osoby, ktoré poberajú dôchodok od dôchodkového fondu v Luxembursku. V tejto súvislosti vyjadril pochybnosti o tom, že zámerom zákonodarcu v roku 2008, keď došlo k zmene ZDP do takej podoby, aká je

2 — Treba uviesť, že po schválení tohto návrhu ako zákona z 19. decembra 2008 došlo k zmene právnej úpravy daňových úľav do takej podoby, aká je predmetom tohto sporu.

3 — SVB je inštitúciou, ktorá spravuje národné poistenie v Holandsku. Okrem iných dávok spravuje základný štátny dôchodok, na ktorý má nárok každý, kto dovŕšil dôchodkový vek a má alebo mal bydlisko v uvedenom členskom štáte.

4 — Orgán luxemburskej finančnej správy, ktorý má okrem iného právomoc rozhodovať o sťažnostiach proti daňovým výmerom týkajúcim sa priamych daní.

predmetom prejednávanej veci, bolo nepriznať nárok na daňovú úľavu dôchodcom, ktorí majú bydlisko v Luxembursku, ale ktorých príjmy plynú z nadobudnutých dôchodkových nárokov, ktoré vyplácajú zahraničné dôchodkové fondy. Konštatoval, že taký výklad odporuje okrem iného voľnému pohybu osôb (pracovníkov) zakotvenému v článku 45 ZFEÚ.

13. Zástupkyňa vlády tvrdila, že článok 139b ZDP nevyvoláva nijaký problém súvisiaci s voľným pohybom pracovníkov v zmysle článku 45 ZFEÚ. Podľa jej názoru pán Kohll nebol nijako diskriminovaný, lebo odlišná situácia, v ktorej sa nachádza, vyplýva z charakteristík daňovej úľavy zavedenej zákonodarcom.

14. Zástupkyňa vlády navyše uviedla, že tento rozdiel je objektívne odôvodnený vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou. Podľa jej názoru nedošlo ani k obmedzeniu voľného pohybu osôb upraveného v článku 21 ZFEÚ, keďže sporná vnútroštátna právna úprava sa nedotýka slobody pohybu, lebo nevytvára prekážku pobytu v inom členskom štáte.

15. Tribunal administratif (správny súd) uvádza, že článok 139b ZDP by vzhľadom na to, že podmieňuje poskytnutie daňovej úľavy požiadavkou, aby daňovník bol držiteľom potvrdenia o zrážke dane, mohol spôsobovať nepriamu diskrimináciu, aj keď sa s ním nespája nijaká podmienka týkajúca sa štátnej príslušnosti potenciálnych oprávnených osôb. Tento názor potvrdzuje skutočnosť, že uvedená daňová úľava sa neposkytuje osobám, ktoré poberajú dôchodky nepodliehajúce zrážke dane v Luxembursku, ako sú dôchodky vyplácané zo zahraničia.

16. Za týchto okolností vnútroštátny súd uvádza, že vzhľadom na ťažkosti s výkladom článku 139b ZDP a na neexistenciu judikatúry Spoločenstva, ktorá by vyriešila právny problém podobného charakteru, sa rozhodol položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Bráni zásada voľného pohybu pracovníkov, zakotvená najmä v článku 45 ZFEÚ, ustanoveniam článku 139b ods. 1 zákona o dani z príjmu zo 4. decembra 1967, v znení zmien a doplnení, keďže priznávajú nárok na daňovú úľavu, ktorú ustanovujú, iba osobám, ktoré sú držiteľmi potvrdenia o zrážke dane?“

III – **Konanie na Súdnom dvore a tvrdenia účastníkov konania**

A – *Konanie*

17. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 19. júna 2015.

18. V lehote stanovenej v článku 23 druhom odseku Štatútu Súdneho dvora predložila písomné pripomienky len luxemburská vláda a Európska komisia.

19. Keďže žiadny z účastníkov konania nenavrhol nariadiť pojednávanie, pojednávanie sa nekonalo.

B – *Zhrnutie uvedených tvrdení*

20. Luxemburská vláda pochybuje o tom, či prejednávanú vec možno zaradiť do pôsobnosti voľného pohybu pracovníkov. Domnieva sa, že sporné ustanovenia nebránia ani neodradzujú štátnych príslušníkov niektorého členského štátu od toho, aby odišli zo svojho štátu pôvodu s cieľom uplatniť svoje právo na voľný pohyb. Uvádza však viaceré subsidiárne pripomienky pre prípad, že Súdny dvor by rozhodol inak.

21. Tvrdí, že sporná právna úprava sa nedotýka všetkých príjmov plynúcich z dôchodkov, ale len tých príjmov, ktoré podliehajú zrážke dane, čo vyplýva zo špecifických charakteristík daňovej úľavy. V tejto súvislosti uvádza, že dôchodkové fondy vyplácajú dôchodcom daňovú úľavu spravidla na konci každého mesiaca. Na tento účel zákon dovoľuje týmto fondom započítať daňové úľavy s kladnou sumou zrážky dane, takže skutočne vykonaná zrážka dane zodpovedá výsledku odpočítania daňovej úľavy od hrubej sumy zrážky dane.

22. Podľa názoru uvedenej vlády preto článok 139b ZDP spadá do úzko vymedzeného rámca zrážky dane, pričom daňová úľava sa má započítať alebo prípadne vrátiť len v súvislosti s príjmami plynúcimi z dôchodkov podliehajúcich zrážke dane. Domnieva sa teda, že podmienka, aby príjemca predmetnej daňovej výhody predložil potvrdenie o zrážke dane, nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu pracovníkov ani voľného pohybu osôb, ktorý zakotvuje článok 21 ZFEÚ.

23. Pre prípad, ak by Súdny dvor konštatoval, že sporné vnútroštátne ustanovenie obmedzuje voľný pohyb pracovníkov alebo v širšom zmysle voľný pohyb osôb, luxemburská vláda subsidiárne uviedla tvrdenia, ktorých cieľom je odôvodniť také obmedzenie. Možno ich zhrnúť do dvoch základných tvrdení.

24. V prvom rade luxemburská vláda uvádza, že obmedzenie voľného pohybu vyplýva z charakteristík daňovej úľavy, ako bola navrhnutá zákonodarcom, keďže dôchodkové fondy, ktoré majú k dispozícii údaje potrebné na vedenie záznamov o zrážke dane, majú lepšie predpoklady tak na poskytnutie daňovej úľavy, ako aj na jej započítanie alebo priame a účinné vrátenie. Z tohto hľadiska je to teda jediný prakticky funkčný systém, ktorý nemá neprimerané dôsledky pre správne orgány, fondy a iné subjekty, ktoré vyplácajú daňovú úľavu, ani pre daňovníkov.

25. V druhom rade sa uvedená vláda domnieva, že predmetný systém je odôvodnený úvahami všeobecného záujmu, ktoré sú založené na súvislosti medzi systémom výberu dane (teda zrážkou dane) a uplatnením daňovej úľavy pre dôchodcov, ktorá je nevyhnutným prvkom na zachovanie koherentnosti daňového systému. Podľa jej názoru je článok 139b primeraný na dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje ZDP, pričom neexistujú menej obmedzujúce opatrenia na dosiahnutie toho istého výsledku.

26. Podľa Komisie v návrhu na začatie prejudiciálneho konania chýbajú dostatočné skutkové okolnosti, ktoré by umožňovali jednoznačne určiť, ktorému ustanoveniu práva Únie článok 139b ZDP prípadne odporuje. Konkrétne uvádza, že žiaľ nie je známe, či sa pán Kohll vrátil z Holandska do Luxemburska s cieľom hľadať si tam alebo vykonávať zamestnanie pred odchodom do dôchodku, pričom v takom prípade by sa mohol dovolávať článku 45 ZFEÚ[5], alebo či sa vrátil do krajiny, ktorej je štátnym príslušníkom, z dôvodu, že po ukončení svojho pracovného života sa chcel usadiť v Luxembursku, pričom v takom prípade by sa mohol odvolávať na právo na voľný pohyb osôb podľa článku 21 ZFEÚ[6].

27. Vzhľadom na túto možnosť a so zreteľom na podobnosť úvah týkajúcich sa skúmania porušenia oboch týchto článkov ZFEÚ Komisia navrhuje spoločné preskúmanie, na základe ktorého konštatuje, že oba články bránia vnútroštátnej právnej úprave, aká je predmetom prejednávaného sporu.

5 — Komisia poukazuje v tejto súvislosti na rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, najmä bod 9) a Komisia/Dánsko (C-150/04, EU:C:2007:69, bod 41).

6 — Komisia cituje rozsudky Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, bod 16) a Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, bod 56 a tam citovanú judikatúru).

28. Komisia konštatuje existenciu obmedzenia tak vo vzťahu k článku 45 ZFEÚ, ako aj vo vzťahu k článku 21 ZFEÚ, lebo sa domnieva, že situácia pána Kohlla je porovnateľná – ako to vyžaduje judikatúra Súdneho dvora [7] – so situáciou dôchodcu, ktorý je daňovníkom a poberá príjmy od dôchodkového fondu so sídlom v Luxembursku.

29. Cieľom článku 139b ZDP vzhľadom na dôvodovú správu k zákonu z 19. decembra 2008 je totiž pomôcť najznevýhodnenejším osobám, medzi ktorých patria všetci dôchodcovia, zvýšením ich disponibilného príjmu. Podľa názoru Komisie však tento cieľ možno dosiahnuť v prípade všetkých dôchodcov, ktorí majú bydlisko v Luxembursku, a to tak dôchodcov, ktorí poberajú dôchodok od luxemburských fondov alebo iných inštitúcií vyplácajúcich dôchodky, ako aj dôchodcov, ktorí poberajú dôchodok z iného členského štátu a na základe ustanovení dohôd o dvojitom zdanení z neho platia daň v Luxembursku.

30. Sporné ustanovenie však tým, že vylučuje túto poslednú uvedenú kategóriu dôchodcov z pôsobnosti daňovej úľavy, spôsobuje rozdielne zaobchádzanie, ktoré a) môže odradiť zamestnancov od výkonu práce v inom členskom štáte a nadobudnutia dôchodkových nárokov v tomto štáte a b) znevýhodňuje dôchodcov, ktorí sa usadia v Luxembursku, pričom ich sankcionuje len z dôvodu, že sa na základe uplatnenia slobody pohybu presťahovali do iného členského štátu.

31. Sporné vnútroštátne ustanovenie podľa Komisie práve z dôvodu, že vylučuje z pôsobnosti daňovej úľavy dôchodcov rezidentov, ktorých príjmy podliehajú dani v Luxembursku, nie je vhodné na dosiahnutie cieľa všeobecného záujmu, ktorý sleduje. V tejto súvislosti Komisia uvádza, že daňová úľava sa uplatňuje bez ohľadu na výšku dôchodku, okrem dôchodkov nižších ako 300 eur ročne alebo 25 eur mesačne, a preto nie je špecificky určená pre kategórie obyvateľstva, ktoré sú z ekonomického a sociálneho hľadiska najslabšie. Z tohto dôvodu daňovníci rezidenti, ktorí poberajú dôchodok z iného členského štátu, ktorý podlieha dani v Luxembursku, aj keď ide o nízku sumu, nemajú nárok na daňovú úľavu, lebo nepodliehajú zrážke dane v Luxembursku. Kritérium, ktoré viaže výhodu (daňovú úľavu) na miesto pôvodu dôchodkov, ktoré podliehajú dani v Luxembursku, preto nezodpovedá ani cieľu, ktorý sleduje vnútroštátne právo.

32. Podľa Komisie sporné ustanovenie nie je opodstatnené ani praktickými dôvodmi administratívnej povahy. Komisia konkrétne poznamenáva, že predmetnú úľavu by bolo možné poskytnúť dôchodcom, ktorí sú v súčasnosti vylúčení z jej pôsobnosti, pričom by sa im umožnilo odpočítať ju od dane, ktorú majú uhradiť, v čase jej výpočtu prostredníctvom metódy úpravy základu dane, s čím by neboli spojené neprimerané ťažkosti pre daňovú správu, fondy a daňovníkov, na ktoré poukazuje luxemburská vláda.

33. Komisia navyše zastáva názor, že potreba zachovať koherentnosť daňového systému tiež nemôže slúžiť ako odôvodnenie, keďže neexistuje nijaká priama súvislosť medzi spornou daňovou úľavou a kompenzáciou tejto daňovej výhody vyrubením dane v určitej výške. [8]

34. Komisia sa napokon domnieva, že sa nemožno odvolávať na odôvodnenie založené na potrebe zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi [9], keďže v tomto spore má Luxembursko daňovú právomoc vo vzťahu k dôchodkom, ktoré pochádzajú z druhého dotknutého členského štátu, ktorým je Holandsko.

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

8 — Komisia v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, body 37 až 39 a tam citovanú judikatúru).

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

IV –**Analýza prejudiciálnej otázky**

A –*Predbežné poznámky: o uplatniteľnom ustanovení Zmluvy*

35. Pripomienky predložené v tomto prejudiciálnom konaní svedčia o tom, že existujú pochybnosti, pokiaľ ide o otázku, do pôsobnosti ktorého ustanovenia by sa mala zaradiť právna situácia v ktorej sa nachádza pán Kohll. Prichádza do úvahy článok 21 ods. 1 ZFEÚ, ktorý sa týka slobody pohybu a pobytu občanov Únie na území členských štátov, a článok 45 ZFEÚ, ktorý zakotvuje voľný pohyb pracovníkov v rámci Únie.

36. Luxemburská vláda tvrdí, že nie sú splnené podmienky na uplatnenie niektorého z dvoch spomenutých článkov, lebo sa domnieva, že sporná právna úprava nemôže odradiť občanov od výkonu ich práva na voľný pohyb ani im brániť vo výkone tohto práva.

37. Naproti tomu pochybnosti Komisie vyplývajú z nedostatku údajov na určenie, či sa pán Kohll vrátil do krajiny svojho pôvodu, teda do Luxemburska, aby tam vykonával prácu pred odchodom do dôchodku, alebo či sa usadil vo svojej vlasti až po odchode do dôchodku. V prvom uvedenom prípade by sa vec mala posúdiť v súlade s článkom 45 ZFEÚ a v druhom uvedenom prípade podľa článku 21 ZFEÚ.

38. Hoci sa vyjadrím k tomu, ktoré ustanovenie je uplatniteľné, táto diskusia môže byť (alebo sa prinajmenšom zdať) z praktického hľadiska zbytočná, keďže pri skúmaní oboch predmetných ustanovení primárneho práva sa používajú isté metódy výkladu. Správne zaradenie skutkového stavu do pôsobnosti určitého ustanovenia môže byť však aj napriek tomu užitočné, napríklad ako usmernenie pre budúce prípady.

39. Postavenie dôchodcov ako osobitnej kategórie osôb v práve Únie má oporu v implicitnej alebo nepriamej zmienke o práve pracovníka zostať na území členského štátu *po ukončení zamestnania*, ktorá sa nachádza v článku 45 ods. 3 písm. d) ZFEÚ. Toto právo je v súčasnosti upravené v článku 17 smernice 2004/38 [10], v ktorom sú stanovené rôzne výnimky v prospech dôchodcov a práceneschopných osôb, pričom všeobecná päťročná doba nepretržitého legálneho pobytu občanov Únie a ich rodinných príslušníkov v hostiteľskom členskom štáte ako podmienka na získanie práva na trvalý pobyt v tomto štáte je skrátená. Uvedená právna úprava však v tejto veci nie je relevantná a spomenutá základná sloboda zakotvená v Zmluve tiež nespočíva len v trvalom pobyte v inom členskom štáte.

40. Skutkové okolnosti sporu totiž nadväzujú na rozsudky, v ktorých sa jednotlivci dovolávali svojho práva na voľný pohyb pracovníkov, chráneného článkom 45 ZFEÚ, vo vzťahu k vnútroštátnym právnym úpravám v rôznych oblastiach a najmä v oblasti daní, teda aj za iných okolností, než aké súvisia s právom na pobyt v hostiteľskom štáte. Súdny dvor totiž opakovane konštatoval, že niektoré práva spojené s postavením pracovníka sú zaručené migrujúcim pracovníkom aj vtedy, ak už nie sú účastníkmi pracovnoprávneho vzťahu. [11]

41. Dôchodcom však nie vždy bolo priznané toto postavenie pracovníka, ktoré by im umožnilo odvolávať sa na osobitný voľný pohyb podľa článku 45 ZFEÚ. V rozsudkoch Pusa [12], Turpeinen [13] a najnovšie Hirvonen [14] Súdny dvor, ktorý sa pravdepodobne konkludentne riadil názorom, že koniec pracovnoprávneho vzťahu v zásade znamená, že dotknutá osoba stráca postavenie pracovníka v zmysle

10 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 29. apríla 2004 o práve občanov Únie a ich rodinných príslušníkov voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v rámci územia členských štátov, ktorá mení a dopĺňa nariadenie (EHS) 1612/68 a ruší smernice 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 (Ú. v. EÚ L 158, s. 77; Mim. vyd. 05/005, s. 46).

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 judikatúra).

12 — C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — C-632/13, EU:C:2015:765.

článku 45 ZFEÚ[15], konštatoval, že tento článok sa nevzťahuje na osoby, ktoré vykonávali celú svoju zárobkovú činnosť vo svojom členskom štáte a právo pobytu v inom členskom štáte využili až po tom, čo odišli do dôchodku, bez toho, aby tam mali v úmysle vykonávať závislú zárobkovú činnosť.[16] Tieto veci boli vyriešené na základe uplatnenia súčasného článku 21 ZFEÚ.

42. Na osoby, ktoré po ukončení svojho pracovnoprávneho vzťahu len zmenia svoj členský štát bydliska, sa teda právo Únie vzťahuje na základe práva na voľný pohyb podľa článku 21 ZFEÚ, ale nie na základe článku 45 ZFEÚ. Je to tak preto, lebo tieto osoby v okamihu, keď sa presťahujú do iného členského štátu, v skutočnosti už nevykonávajú slobodu pohybu, ktorú Zmluva priznáva pracovníkom, lebo už nemajú postavenie pracovníka.[17]

43. V konečnom dôsledku sa osoby, ktoré vykonávali svoju zárobkovú činnosť čiastočne alebo úplne v inom členskom štáte, než je členský štát ich pôvodu, a vrátia sa do tohto štátu s cieľom usadiť sa a bývať tam bez úmyslu vykonávať tam prácu, môžu odvolávať na článok 45 ZFEÚ, keďže uplatnili svoje právo na voľný pohyb v postavení zamestnancov.[18] Ochrana, ktorú Zmluva v týchto prípadoch poskytuje, sa však podľa judikatúry Súdneho dvora týka len diskriminácie a prekážok, ktoré majú vplyv na práva nadobudnuté v súvislosti s ich bývalým pracovnoprávnym vzťahom.[19]

44. Z kontextu skutkových okolností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že dôchodok, ktorý pán Kohll poberá priamo od spoločnosti Shell International B.V. a ktorý tvorí väčšinu jeho príjmov, je založený na jeho bývalom pracovnoprávnom vzťahu s touto spoločnosťou v Holandsku. Na základe judikatúry spomenutej v predchádzajúcom bode sa teda domnievam, že na príjem plynúci z uvedeného dôchodku sa vzťahuje voľný pohyb pracovníkov podľa článku 45 ZFEÚ.

45. Na rozdiel od Komisie si myslím, že možno určiť, ktoré ustanovenie Zmluvy zodpovedá posudzovanému prípadu tak za predpokladu, že pán Kohll sa presťahoval do Luxemburska s cieľom vykonávať inú prácu, ako aj za predpokladu, že sa tam presťahoval už ako dôchodca. Podľa môjho názoru vzhľadom na to, že dôchodky, ktoré sú predmetom sporu, pochádzajú výlučne z obdobia života pána Kohlla stráveného v Holandsku, tieto dôchodky predstavujú nároky pracovníka nadobudnuté pri výkone jeho práva na voľný pohyb a zasluhujú si ochranu podľa článku 45 ZFEÚ.[20] Za týchto okolností pre vyriešenie veci nie je podstatné, či sa žalobca vrátil do členského štátu, ktorého je štátnym príslušníkom, aby tam pred odchodom do dôchodku ďalej pracoval, alebo s cieľom priamo si vychutnávať svoj dôchodok.

46. Zostáva ešte objasniť, či tieto úvahy možno uplatniť aj na druhý dôchodok žalobcu v konaní vo veci samej, ktorý poberá od SVB. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že ide o nepríspevkový dôchodok, ktorý holandský štát poskytuje každému, kto mal bydlisko v Holandsku, bez ohľadu na to, či bol v tejto krajine zamestnaný.

15 — Pozri rozsudok Leclere a Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, bod 55).

16 — Pozri bod 60 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:332) a na ktoré odkazuje bod 16 rozsudku.

17 — Pozri *contrario sensu* ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej „cieľom všetkých ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť príslušníkom Únie vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na celom jej území, pričom tieto ustanovenia bránia opatreniam, ktoré by mohli týchto príslušníkov znevýhodňovať, ak by chceli vykonávať hospodársku činnosť na území iného členského štátu“ (rozsudok Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 35 a tam citovaná judikatúra).

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

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

20 — Tak ako vo veci Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, bod 28) sa pán Kohll práve na orgánoch svojho štátu sťažuje, že sporné ustanovenie ho znevýhodňuje z dôvodu, že vykonával svoju zárobkovú činnosť v inom členskom štáte.

47. Hoci je pravda, že vzhľadom na charakteristiky dôchodku od SVB neexistuje priama súvislosť s pracovnoprávnym vzťahom, tiež je pravda, že v prípade pána Kohlla jediný dôvod existencie jeho dôchodku od SVB tiež vyplýva z jeho pracovnoprávneho vzťahu, ale nepriamo, lebo žalobca by nikdy nemal nárok na tento dôchodok, ak by z dôvodu svojich pracovných povinností nebýval v Holandsku. Okrem toho samostatné skúmanie každého z predmetných dôchodkov podľa odlišného článku Zmluvy by viedlo k umelému rozlíšeniu oboch dôchodkov, ktoré je veľmi vzdialené od životnej reality pána Kohlla.

48. V konečnom dôsledku príjmy, ktoré žalobcovi v konaní vo veci samej plynú z jeho dvoch dôchodkov, predstavujú nároky, ktoré nadobudol v postavení pracovníka, ktorý využil slobodu pohybu ako pracovník, a vzťahuje sa na ne článok 45 ZFEÚ, vzhľadom na ktorý teda treba preskúmať spornú vnútroštátnu právnu úpravu.

B –*O existencii obmedzenia voľného pohybu pracovníkov*

49. Hoci v niektorých vyjadreniach predložených v tomto konaní sa podľa všetkého možné obmedzenie slobody pohybu pracovníkov viaže na povinnosť mať potvrdenie o zrážke dane podľa článku 139b ZDP, myslím si, že také povinné potvrdenie je len výstižným vyjadrením jednotlivých zrážok dane vykonaných v každom zdaňovacom období. Toto potvrdenie podľa môjho názoru ako také má len hodnotu *ad probationem* a nezakladá právo domáhať sa predmetnej daňovej úľavy. Na účely objasnenia existencie porušenia článku 45 ZFEÚ je preto potrebné sústrediť sa pri analýze skôr na právnu úpravu, ktorá sa nachádza v spornom ustanovení, než na potvrdenie o zrážke dane.

50. Po objasnení tohto aspektu začnem analýzu prípadného obmedzenia základnej slobody zakotvenej v Zmluve zvyčajným spôsobom, teda pripomeniem ustálenú judikatúru, podľa ktorej musia členské štáty vykonávať svoje právomoci v ktorejkoľvek oblasti v súlade s právom Únie.[21] Hoci sa toto konštatovanie opakuje, je stále dôležité, lebo pri analýze odôvodnenia bude zrejmé, aký význam má zohľadnenie určitých faktorov, ktoré dopĺňajú tradičné tvrdenia uvádzané na odôvodnenie obmedzení tohto typu, ako sú koherentnosť daňového systému[22], potreba zaručiť daňové kontroly a boj proti podvodom[23].

51. Pokiaľ ide o voľný pohyb osôb, Súdny dvor konštatoval, že ustanovenia Zmluvy v tejto oblasti majú príslušníkom Spoločenstva uľahčiť výkon všetkých povolaní na území Únie a vylučujú vnútroštátne opatrenia, ktoré by mohli znevýhodniť príslušníkov Spoločenstva pri výkone hospodárskej činnosti na území iného členského štátu.[24]

52. Súdny dvor konkrétnejšie v oblasti voľného pohybu pracovníkov rozhodol, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré bránia príslušníkovi členského štátu odísť zo svojej krajiny pôvodu s cieľom výkonu práva voľného pohybu alebo ho od odchodu odrádzajú, sú preto prekážkami tejto slobody, aj keď sa uplatňujú nezávisle od štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov.[25]

21 — Pozri napríklad rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 36), Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:2011:793, bod 33), ako aj Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, bod 20).

22 — Toto odôvodnenie bolo uznané po prvý raz v rozsudku Bachmann (C-204/90; EU:C:1992:35, bod 21) a bolo často používané v iných neskorších rozsudkoch, ako sú napríklad rozsudky Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 43) alebo Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:2011:793, bod 70).

23 — Pozri napríklad rozsudok Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 50 a tam citovanú judikatúru).

24 — Pozri okrem iného 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 prejednávanom prípade článok 139b ZDP odníma daňovú výhodu, ktorou je daňová úľava, dôchodcom, ktorých dôchodok nevypláca luxemburský dôchodkový fond alebo iná inštitúcia, ktorá vypláca dôchodky. Toto rozdielne zaobchádzanie môže odradiť tak pracovníkov v Luxembursku, ktorí si chcú nájsť zamestnanie v inom členskom štáte, ako aj luxemburských pracovníkov alebo pracovníkov, ktorí sú štátnymi príslušníkmi iného členského štátu, ktorí sa chcú po odchode do dôchodku usadiť na území Luxemburska.

54. Sporná vnútroštátna právna úprava navyše spôsobuje nepriamu diskrimináciu [26], keďže neexistencia príslušného potvrdenia o zrážke dane má za následok odopretie daňovej úľavy štátnym príslušníkom iných členských štátov vo väčšej miere ako luxemburským štátnym príslušníkom, pretože dôchodky z iných krajín Únie poberajú predovšetkým štátni príslušníci iných členských štátov [27].

55. Je pravda, že k rozdielnemu zaobchádzaniu by nedošlo, ak by sa situácia pána Kohlla odlišovala od situácie dôchodcu, ktorý poberá dôchodok od luxemburského dôchodkového fondu. Preskúmanie rozdielu medzi predmetnými situáciami je tiež typické vo veciach týkajúcich sa priamych daní a slobôd pohybu, pričom toto preskúmanie treba vzhľadom na záväzné požiadavky vykonať pred analýzou odôvodnení. [28]

56. Porovnateľnosť situácií sa posudzovala predovšetkým vo veciach, ktoré sa týkali nerezidentov v porovnaní s rezidentmi určitého členského štátu. [29] V tomto zmysle Súdny dvor určil, že nerezident, ktorý nepoberá značné príjmy v členskom štáte svojho bydliska a dostáva väčšinu svojich zdaniteľných príjmov z činnosti vykonávanej v inom členskom štáte, sa nenachádza v situácii, ktorá je objektívne odlišná od situácie rezidenta, ktorý vykonáva v tomto poslednom uvedenom štáte porovnateľnú závislú zárobkovú činnosť. [30]

57. Z vyššie uvedeného vyplýva, že ak sa rezident a nerezident za okolností opísaných v predchádzajúcom bode nachádzajú v objektívne porovnateľných situáciách, tým skôr to musí platiť v prípade dvoch daňovníkov, ktorí majú bydlisko v tom istom členskom štáte, ako to je v prejednávanej veci. Vzhľadom na to, že podľa DZDZ medzi Luxemburskom a Holandskom podliehajú príjmy z dôchodkov, aké poberá pán Kohll, dani v Luxembursku, jediný odlišujúci prvok spočíva v tom, že dôchodok žalobcu v konaní veci samej sa vypláca z Holandska.

58. Keďže je však práve tento cezhraničný prvok prvkom, vďaka ktorému sa na pána Kohlla uplatní článok 45 ZFEÚ, bolo by paradoxné a tiež rozporuplné, ak by tento prvok bol zároveň kľúčovým argumentom na odôvodnenie tvrdenia, že dôchodca, ktorý poberá dôchodok od luxemburského fondu, a dôchodca, ktorý poberá dôchodok z iného členského štátu, sa nenachádzajú v objektívne porovnateľných situáciách.

26 — Podľa judikatúry Súdneho dvora ustanovenia o rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale tiež všetky skryté formy diskriminácie, ktoré aplikovaním iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedú k rovnakému výsledku (rozsudok Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, bod 11).

27 — Pozri na porovnanie rozsudok Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, bod 14).

28 — Pozri napríklad 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 — Prvým rozsudkom bol známy rozsudok 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).

59. Okrem toho, pokiaľ ide o cieľ ZDP [31] (teda pomoc znevýhodneným osobám prostredníctvom zvýšenia ich disponibilného príjmu), štruktúra uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy podľa všetkého nie je veľmi koherentná. Hoci to nie je prípad žalobcu v konaní vo veci samej [32], predmetná daňová výhoda sa neposkytne tým dôchodcom s nízkymi dôchodkami, ktorí ich poberajú z iného členského štátu, pričom je zrejmé, že z daňového a hmotného hľadiska sa nachádzajú v rovnakej situácii ako dôchodcovia, ktorých dôchodky vyplácajú luxemburské dôchodkové fondy.

60. Preto sa domnievam, že osoby, ako je pán Kohll, a dôchodcovia s bydliskom v Luxembursku, ktorí poberajú dôchodok od luxemburských fondov, sa z daňového hľadiska v tejto krajine nachádzajú v rovnakej situácii.

61. Hoci luxemburská vláda to výslovne nespomenula, napokon by bolo možné domnievať sa, že obmedzená výška daňovej úľavy (maximálne 300 eur ročne) nebude odrádzať pracovníkov od výkonu ich práva na voľný pohyb. V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry aj obmedzenie základnej slobody, ktoré je rozsahovo menšie či menej významné, je zakázané Zmluvou. [33]

62. V dôsledku toho ako prvý predbežný záver uvádzam, že sporná právna úprava podľa môjho názoru predstavuje obmedzenie voľného pohybu pracovníkov v zmysle článku 45 ZFEÚ.

C –*O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu pracovníkov*

63. Ako je známe, analýza zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá obmedzuje voľný pohyb pracovníkov, nespočíva len v preukázaní skutočnosti, že táto právna úprava predstavuje obmedzenie uvedenej slobody. Súdny dvor používa v rámci tejto analýzy zásadu logického uvažovania (*rule of reason*) [34], ktorej cieľom je zmierniť účinky zaradenia uvedených vnútroštátnych právnych úprav do pôsobnosti článku 45 ZFEÚ.

64. Slovami Súdneho dvora, opatrenie, ktoré predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov, je prípustné len vtedy, ak sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Okrem toho je tiež potrebné, aby také opatrenie bolo vhodné na uskutočnenie predmetného cieľa a nešlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie [35], čo je známy „test proporcionality“.

65. V bodoch 24 a 25 týchto návrhov som už spomenul obe tvrdenia, ktoré luxemburská vláda uvádza na podporu zlučiteľnosti svojho vnútroštátneho opatrenia s článkom 45 ZFEÚ: neprimerané dôsledky, ktoré by vyplynuli zo zmeny tohto opatrenia, a koherentnosť daňového systému.

66. Pokiaľ ide o prvé tvrdenie, luxemburská vláda poukazuje na charakteristiky daňovej úľavy, pričom tvrdí, že vzhľadom na to, že dôchodkové fondy a iné inštitúcie, ktoré vyplácajú dôchodky, vedú záznamy o zrážke dane, majú lepšie predpoklady tak na poskytnutie daňovej úľavy, ako aj na jej započítanie alebo priame a účinné vrátenie. Preto by akákoľvek zmena tejto štruktúry podľa názoru

31 — Súhlasím s názorom generálneho advokáta Jääskinena, že cieľ sledovaný spornými vnútroštátnymi ustanoveniami sa má zohľadniť aj v rámci skúmania porovnateľnosti situácií (návrhy prednesené vo veci Komisia/Estónsko,(C-39/10, EU:C:2011:770, bod 73).

32 — Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že príjmy žalobcu v konaní vo veci samej z oboch dôchodkov, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, neumožňujú zaradiť ho do kategórie znevýhodnených osôb, pričom na tomto mieste sa netreba podrobnejšie vyjadrovať k predmetnej výške.

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

34 — Generálny advokát Léger vo svojich návrhoch prednesených vo veci Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, body 47 a 48) použil toto slovné spojenie na opísanie daného štádia analýzy obmedzení voľného pohybu pracovníkov.

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

uvedenej vlády spôsobila neprimerané administratívne dôsledky pre správne orgány, fondy a daňovníkov. Systém záznamov neumožňuje zaradiť tých dôchodcov, ktorých dôchodky pochádzajú z iných členských štátov, keďže luxemburské fondy a iné inštitúcie nemajú nástroje na vykonanie zrážky dane z takých dôchodkov.

67. Toto tvrdenie nie je presvedčivé z troch dôvodov. Po prvé preto, lebo pán Kohll nežiada, aby z jeho holandských dôchodkov nevyhnutne bola zrazená daň v Luxembursku. Jeho námietky nespočívajú vo vylúčení zrážky dane z dôchodkov z iných členských štátov, ale v úplnom odňatí daňovej výhody v podobe daňovej úľavy na účely zvýšenia jeho disponibilného príjmu. Táto daňová výhoda by sa mohla poskytnúť aj v inom štádiu vzťahov medzi daňovníkom a daňovou správou, napríklad pri podaní daňového priznania k dani z príjmu, a to prostredníctvom zníženia dane na úhradu. Táto možnosť by dovolila dôchodcom v rovnakej situácii, v akej sa nachádza pán Kohll, využiť súbežné zvýšenie príjmu v súlade s cieľom sporného ustanovenia, ako ho opísala luxemburská vláda.

68. Druhým dôvodom, ktorý podľa môjho názoru spôsobuje neúčinnosť uvedeného tvrdenia, je, že luxemburská vláda neposkytla nijaké presvedčivé vysvetlenie týkajúce sa údajných administratívnych dôsledkov a ich neprimeranosti. Neurčitá zmienka o funkčných problémoch daňového systému nestačí na to, aby sa tieto problémy považovali za preukázané.

69. Tretí dôvod, ktorý je pravdepodobne najzávažnejší, vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej praktické ťažkosti nemôžu samy osebe odôvodniť zásah do základnej slobody zaručenej Zmluvou.[36] Vzhľadom na to, že luxemburská vláda neuviedla v súvislosti s týmito údajnými ťažkosťami žiadnu ďalšiu ťažkosť iného druhu, ktorá by mohla prispieť k úspešnosti jej prvého tvrdenia (a to stále v rámci analýzy uvedeného vysvetlenia), obmedzenie slobody pohybu pracovníkov, ktoré vyplýva z článku 139b ZDP, je neodôvodnené.

70. Druhým tvrdením, ktoré uvádza luxemburská vláda, je potreba zachovať koherentnosť jej daňového systému, ktorá má vplyv na súvislosť medzi systémom výberu dane, teda zrážkou dane, a uplatnením daňovej úľavy pre dôchodcov. Uvedená vláda tvrdí, že sporné ustanovenie je vhodné na dosiahnutie cieľa sledovaného predmetným daňovým predpisom a že neexistujú menej obmedzujúce opatrenia na dosiahnutie toho istého výsledku.

71. Ochrana koherentnosti daňového systému ako tvrdenie, ktoré údajne odôvodňuje „výnimku“, je založená na myšlienke, že strata príjmov štátnej pokladnice vyplývajúca z poskytnutia daňovej výhody sa vyrovná zdanením príjmov toho istého daňovníka v oblasti, ktorá úzko súvisí s oblasťou, ktorej sa týka táto výhoda.[37]

72. V prejednávanom prípade však súhlasím s Komisiou v tom, že údajná koherentnosť predmetného daňového systému nebola preukázaná. Neexistuje najmä priama súvislosť medzi daňovou výhodou a daňou, ktorá kompenzuje túto výhodu. Súvislosť, na ktorú poukazuje luxemburská vláda, sa týka daňovej výhody vo vzťahu k metóde zrážky dane, ale nie vo vzťahu k inej dani, ktorá bola zavedená s cieľom vyrovnať stratu daňových príjmov spôsobenú poskytnutím daňovej úľavy. V dôsledku toho je potrebné zamietnuť aj tento druhý dôvod, ktorý luxemburská vláda uvádza na podporu zlučiteľnosti článku 139b ZDP s článkom 45 ZFEÚ.

73. Okruh odôvodnení, na ktoré sa možno odvolávať v rámci celkového posudzovania slobody pohybu pracovníkov, nie je obmedzený na dve odôvodnenia, ktorými som sa zaoberal v predchádzajúcich bodoch. Súdny dvor totiž uznal za platné aj iné odôvodnenia, ktorým sa budem v krátkosti venovať, aj keď luxemburská vláda ich nenavrhla.

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

37 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, bod 62), pričom vysvetlil odôvodnenie použité v rozsudku Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

74. Pokiaľ sa obmedzíme na daňovú oblasť, odôvodnenie založené na potrebe zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi [38] by bolo možné prijať najmä v prípade, ak je cieľom dotknutého daňového režimu zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území [39].

75. Ako však Komisia správne poznamenáva, v prejednávanej veci také odôvodnenie neprichádza do úvahy, lebo Luxembursko má na základe článku 19 DZDZ daňovú právomoc tak vo vzťahu k dôchodkom, ktoré poberajú dôchodcovia poistení v dôchodkových fondoch v uvedenom členskom štáte, ako aj vo vzťahu k dôchodkom pochádzajúcim z Holandska.

76. V kontexte, ktorého súčasťou je podľa luxemburskej vlády sporná vnútroštátna právna úprava, teda v kontexte sociálnej politiky, tiež bola uznaná možnosť odvolávať sa na určité ciele sociálnej politiky, ktoré môžu predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, napríklad príspevky na výstavbu nájomných bytov s cieľom uspokojiť dopyt po takomto bývaní v Nemecku [40] alebo uľahčiť kúpu prvej nehnuteľnosti jednotlivcom vo všeobecnejšom kontexte sociálnej politiky gréckeho štátu [41] alebo aj ciele politiky rozvoja [42].

77. Podľa judikatúry spomenutej v predchádzajúcom bode opatrenie, ktoré stanovuje daňovú výhodu a ktoré predstavuje obmedzenie voľného pohybu pracovníkov, možno odôvodniť, ak sleduje cieľ sociálnej politiky, pokiaľ je vhodné na uskutočnenie takého cieľa a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.

78. V prejednávanom prípade legislatívna úprava z roku 2008, ktorou bol do ZDP doplnený článok 139b, mala za cieľ – podľa vysvetlení luxemburskej vlády – zvýšiť disponibilný príjem dôchodcov, aby sa pomohlo najznevýhodnenejším osobám. Aj keď je tento cieľ veľmi chvályhodný, treba uznať, že predmetné opatrenie podľa všetkého nie je úplne vhodné na dosiahnutie cieľa sociálnej povahy, ak na jednej strane vylučuje všetkých dôchodcov, ktorí – tak ako pán Kohll – poberajú dôchodok z iných členských štátov a majú daňovú povinnosť v Luxembursku, a na druhej strane nestanovuje hornú hranicu výšky príjmov oprávnených osôb, keďže z tohto opatrenia majú prospech aj dôchodcovia s vysokými príjmami. Sporné ustanovenie teda nie je vhodné na dosiahnutie teoretického cieľa, ktorý sleduje, v celom rozsahu, a preto sa nemožno odvolávať ani na cieľ sociálnej politiky.

79. Napokon pre prípad, ak by Súdny dvor konštatoval, že sporná právna úprava je opodstatnená niektorým z dôvodov preskúmaných v predchádzajúcich bodoch, subsidiárne uvádzam, že táto právna úprava podľa môjho názoru nie je ani primeraná vo vzťahu k cieľu, ktorý sleduje. Existujú prostriedky na dosiahnutie tohto cieľa, ktoré sú z právneho hľadiska menej obmedzujúce, bez toho, aby došlo k vylúčeniu dôchodcov, ktorí – tak ako pán Kohll – poberajú dôchodok z iného členského štátu. Ako som už uviedol, medzi také prostriedky patrí napríklad možnosť zaviesť daňový odpočet v maximálnej výške daňovej úľavy.

80. V konečnom dôsledku sa domnievam, že právna úprava, ktorej sa týka prejudiciálna otázka, nie je odôvodnená. Musím teda potvrdiť vyššie uvedený predbežný záver, že článok 139b ods. 1 ZDP nie je zlučiteľný so zásadou voľného pohybu pracovníkov, zakotvenou v článku 45 ZFEÚ, keďže priznáva nárok na daňovú úľavu pre dôchodcov iba osobám, na ktoré sa vzťahuje režim zrážky dane.

38 — Komisia poukazuje vo svojich písomných pripomienkach na toto odôvodnenie.

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

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

41 — Rozsudok Komisia/Grécko (C-155/09, EU:C:2011:22, body 51, 52, 70 a 71).

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

V –Návrh

81. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Tribunal administratif du Luxembourg (Správny súd Luxemburska), odpovedal takto:

Voľný pohyb pracovníkov, zakotvený v článku 45 ZFEÚ, bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, akým je článok 139b ods. 1 zákona o dani z príjmu zo 4. decembra 1967, v znení zmien a doplnení, keďže priznáva nárok na daňovú úľavu pre dôchodcov iba osobám, na ktoré sa vzťahuje režim zrážky dane.