Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
M. CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 16. februarja 2016[1]

Zadeva C-300/15

Charles Kohll
in
Sylvie Kohll-Schlesser
proti
Directeur de l'administration des contributions directes(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Tribunal administratif du Luxembourg (Luksemburg))

„Prosto gibanje oseb — Delavec — Enako obravnavanje — Davek na dohodek — Nacionalne pokojnine in pokojnine, prejete v drugi državi članici — Davčni dobropis, pridržan samo za nekatere pokojnine — Potrdilo o davčnem odtegljaju, ki ga izda nacionalna uprava"

1. Sodne prakse Sodišča na področju neposrednih davkov je vedno več, kljub temu da je že precej obsežna in čeprav se običajno nanaša samo na temeljne svoboščine, priznane s Pogodbo (v nadaljevanju: tudi: PDEU). Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na to, ali je luksemburška zakonodaja, ki je s spremembo davka na dohodek upokojencem, ki izpolnjujejo nekatere pogoje, priznala davčni dobropis, skladna s pravom Unije.

2. Za odgovor na vprašanje, ki ga je zastavilo Tribunal administratif de Luxembourg (upravno sodišče v Luxembourgu), je treba analizirati vpliv, ki ga ima prosto gibanje delavcev na sistem neposredne obdavčitve, ki velja v državi članici. Prav tako bo treba natančno opredeliti merila, ki veljajo za dohodke, ki jih prejemajo upokojenci, ki so izkoristili to svoboščino, bodisi zaradi učinka člena 45 PDEU, ki se nanaša na delavce, bodisi zaradi splošnega pravila, to je člena 21 PDEU. Nazadnje je namen odločbe Sodišča, da se z njo, če je mogoče, bolje začrtajo meje preučitve nacionalnih zakonodaj, ki omejujejo svobodo gibanja, in zlasti morebitno utemeljitev teh omejitev.

I –**Nacionalni pravni okvir**

Luksemburška zakonodaja

3. Iz predložitvene odločbe izhaja, da se v skladu s členom 139b(1) zakona o davku na dohodek (v nadaljevanju: ZDD) v različici, ki je veljala za dohodke za leto 2009 in naslednja, vsem davčnim zavezancem, ki prejemajo dohodke iz naslova pokojnine ali rente v smislu člena 96(1), točki 1 in 2, ZDD, za katere ima Luksemburg pravico do obdavčitve, in ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju, prizna davčni dobropis za upokojence.

1 — Jezik izvirnika: španščina.

4. Prav tako se lahko v skladu s členom 139b(2) ZDD davčni dobropis pripiše in vrne upokojencu izključno v okviru davka, ki ga je pokojninski sklad ali drug izplačevalec pokojnine v skladu s predpisi odtegnil od plač in prejemkov na podlagi potrdila o davčnem odtegljaju.

5. Poleg tega je po mnenju predložitvenega sodišča iz parlamentarnih dokumentov v zvezi z osnutkom zakona št. 5924[2] razvidno, da je bil davčni dobropis za delavce in upokojence vključen v določbe o davčnem odtegljaju od plač in prejemkov, zato da zaposlenim in upokojencem davčne dobropise nakažejo izključno podjetja, pokojninski skladi ali drugi izplačevalci pokojnine na podlagi podatkov na potrdilih o davčnem odtegljaju.

6. Člen 19 konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: KDO), sklenjene med Luksemburgom in Nizozemsko, pa določa:

„Ob upoštevanju člena 20(1) se pokojnine in drugi podobni prejemki, ki se izplačujejo rezidentu ene od držav za preteklo zaposlitev, obdavčijo samo v tej državi.“

II –**Dejansko stanje spora in postopek pred nacionalnim sodiščem**

7. Spor pred predložitvenim sodiščem se nanaša na dve pokojnini z Nizozemske, ki ju prejema C. Kohll in ki sta obdavčeni v Luksemburgu: prvo izplačuje neposredno družba Shell International B.V, družba, v kateri je bil zaposlen vrsto let, in drugo Sociale Verzekeringsbank (SVB).[3]

8. Glede na to, da od teh dveh nizozemskih pokojnin ni bil odtegnjen davek pri viru v Luksemburgu, C. Kohllu ni bil priznan davčni dobropis za upokojence v treh letih, ki jih obsega spor o glavni stvari, in sicer 2009, 2010 in 2011.

9. C. Kohll je 20. februarja 2013 pri Directeur de l'administration des Contributions directes (direktor uprave za neposredne davke, v nadaljevanju: direktor)[4] vložil pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine za leto 2009, izdano 9. junija 2010, ter odločbi o odmeri dohodnine za leti 2010 in 2011, izdani 6. februarja 2013.

10. Direktor je s sklepom z dne 23. septembra 2013 pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine za leto 2009 zaradi nepravočasnosti razglasil za nedopustno ter odločbi o odmeri dohodnine za leti 2010 in 2011 spremenil *in peius*. Direktor je zlasti menil, da pritožnik zato, ker je prejemal pokojnine, od katerih se davka ni odtegnilo pri viru v Luksemburgu, ni imel pravice do davčnega dobropisa za upokojence v skladu s členom 139b ZDD za leti 2010 in 2011.

11. Iz spisa je razvidno, da je Tribunal administratif tožbo S. Kohll-Schlesser, ki je žena tožeče stranke, v zvezi z njeno pokojnino, ki jo je prejemala od SVB v spornih letih, razglasilo za nedopustno zaradi postopkovne nepravilnosti. Ta pritožba ni predmet tega spora.

12. Tožeča stranka je v postopku pred Tribunal administratif zatrjevala, da se s tem, da se davčni dobropisi ne priznajo osebam, ki prejemajo pokojnine, od katerih ni bil odtegnjen davek pri viru v Luksemburgu, izključuje tiste, ki prejemajo pokojnine, ki niso bile predmet takšnega davka, in se torej davčni dobropisi priznajo zgolj osebam, ki prejemajo pokojnino iz pokojninskega sklada v Luksemburgu. V zvezi s tem je dvomila, da je luksemburški zakonodajalec leta 2008, ko je spremenil

2 — Navesti je treba, da ko je bil osnutek sprejet kot zakon z dne 19. decembra 2008, je spremenil ureditev davčnih dobropisov v smislu, v katerem se obravnava v tem sporu.

3 — SVB je upravljavec nacionalnih zavarovanj na Nizozemskem. Poleg drugih denarnih dajatev upravlja tudi osnovno državno pokojnino, do katere so upravičene vse osebe, ki so dopolnile upokojitveno starost in prebivajo ali so prebivale v navedeni državi članici.

4 — Organ luksemburške davčne uprave, ki je med drugim pristojen za odločanje o pritožbah zoper odločbe o odmeri v zvezi z neposrednimi davki.

ZDD v tu obravnavanem smislu, izrecno hotel odvzeti pravico do davčnega dobropisa upokojencem, ki so rezidenti Luksemburga, vendar njihovi prejemki temeljijo na pravicah do pokojnine, ki so jih pridobili in jih prejemajo od tujih pokojninskih skladov. Menila je, da taka razlaga pomeni kršitev, med drugim, prostega gibanja oseb (delavcev) iz člena 45 PDEU.

13. Predstavnica vlade pa je menila, da člen 139b ZDD ne povzroča nobenih težav v zvezi s prostim gibanjem delavcev v smislu člena 45 PDEU. Po njenem mnenju C. Kohll ni bil nikakor diskriminiran, saj je drugačen položaj, v katerem je, posledica značilnosti davčnega dobropisa, ki ga je uvedel zakonodajalec.

14. Poleg tega je predstavnica vlade dodala, da je ta razlika objektivno utemeljena glede na namen, ki mu sledi določba. Prav tako naj ne bi bilo opaziti nobene kršitve prostega gibanja oseb, ki ga ščiti člen 21 PDEU, saj sporna nacionalna zakonodaja ne vpliva na svobodo gibanja, če ne ustvarja nobene ovire za prebivanje v drugi državi članici.

15. Tribunal administratif navaja, da bi lahko člen 139b ZDD, ker pogojuje podelitev davčnega dobropisa s tem, da ima davčni zavezanec potrdilo o davčnem odtegljaju, povzročil posredno diskriminacijo, čeprav ne vsebuje nobenega pogoja glede državljanstva morebitnih upravičencev. To mnenje je podprto z dejstvom, da se tega davčnega dobropisa ne prizna osebam, ki prejemajo pokojnine, od katerih davek ni bil odtegnjen pri viru v Luksemburgu, kot so pokojnine iz tujine.

16. V teh okoliščinah predložitveno sodišče navaja, da je glede na težave pri razlagi člena 139b ZDD in ker ni sodne prakse Unije, ki bi dala odgovor na podobno pravno vprašanje, odločilo, da bo Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali načelo prostega gibanja delavcev, določeno zlasti v členu 45 PDEU, nasprotuje določbam člena 139b(1) spremenjenega zakona z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov, ker so v skladu s temi določbami samo osebe, ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju, upravičene do davčnega dobropisa iz tega člena?“

III –**Postopek pred tem Sodiščem in trditve strank**

A –*Postopek*

17. Predložitvena odločba je prispela v tajništvo Sodišča 19. junija 2015.

18. Luksemburška vlada in Evropska komisija sta edini predložili pisna stališča v roku, določenem v členu 23, drugi odstavek, Statuta Sodišča.

19. Obravnave ni bilo, ker nobena od navedenih strank ni predlagala, naj se opravi.

B –*Povzetek predstavljenih trditev*

20. Luksemburška vlada dvomi, ali je to zadevo mogoče uvrstiti na področje prostega gibanja delavcev. Meni, da sporne določbe ne preprečujejo niti ne odvračajo državljanov neke države članice, da odidejo iz svoje države izvora, da bi uresničevali pravico do prostega gibanja. Kljub temu je podredno izrazila vrsto stališč, če bi Sodišče odločilo drugače.

21. Tako navaja, da sporna zakonodaja ne vpliva na vse dohodke iz naslova pokojnin, temveč samo na tiste, od katerih se plača davčni odtegljaj, kar je posledica značilnosti samega davčnega dobropisa. V zvezi s tem pojasnjuje, da pokojninski skladi upokojencem priznajo davčni dobropis običajno na koncu vsakega meseca. V ta namen zakon pooblašča sklade, da davčne dobropise izravnajo z odtegljaji, tako da je davčni odtegljaj, ki se dejansko izvede, enak bruto znesku odtegljaja minus davčni dobropis.

22. Zato po mnenju navedene vlade člen 139b ZDD spada samo v okvir davčnega odtegljaja, ki ga je treba zaračunati oziroma, odvisno od primera, vrniti izključno v zvezi z dohodki iz pokojnin, za katere se uporabi postopek davčnega odtegljaja. Zato meni, da določiti kot pogoj za dodelitev davčne ugodnosti, da upravičenec priloži potrdilo o davčnem odtegljaju, ne pomeni omejevanja prostega gibanja delavcev niti prostega gibanja oseb, ki ga ščiti člen 21 PDEU.

23. Podredno, če bi Sodišče presodilo, da sporna nacionalna določba omejuje prosto gibanje delavcev ali, širše, oseb, je luksemburška vlada navedla več trditev, s katerimi je skušala utemeljiti to omejitev. Mogoče jih je povzeti v dva glavna argumenta.

24. Prvič, navaja, da je omejitev prostega gibanja posledica značilnosti davčnega dobropisa, kot ga je začrtal zakonodajalec, saj so pokojninski skladi, ker imajo podatke, ki se zahtevajo za vodenje potrdil o davčnem odtegljaju, v najboljšem položaju tako za priznanje davčnega dobropisa kot za neposredno in učinkovito zaračunanje oziroma vračilo tega dobropisa. S tega vidika naj bi bil torej edini izvedljiv sistem in naj ne bi imel nesorazmernih posledic niti za uprave, sklade in druge dolžnike davčnega dobropisa niti za subjekte v upravnem postopku.

25. Drugič, meni, da je sistem upravičen iz razlogov splošnega interesa, ki izhajajo iz povezave med sistemom pobiranja davka (to je odtegnitev davka pri viru) in uporabo davčnega dobropisa za upokojence, ki je bil uveden kot nujen element za ohranitev skladnosti davčnega sistema. Po njenem mnenju je člen 139b sorazmeren z vidika uresničitve cilja, ki mu sledi ZDD, in ne obstajajo manj omejujoči ukrepi, s katerimi bi bilo mogoče doseči enak rezultat.

26. Komisija meni, da v predložitveni odločbi ni dovolj dejstev, na podlagi katerih bi bilo mogoče jasno določiti predpis prava Unije, ki bi ga lahko kršil člen 139b ZDD Natančneje, trdi, da ni znano, ali se je C. Kohll vrnil v Luksemburg z Nizozemske, da bi poiskal zaposlitev oziroma se zaposlil pred upokojitvijo, v primeru česar bi se lahko skliceval na člen 45 PDEU,[5] ali pa se je vrnil v svojo državo zaradi želje, da se na koncu svojega poklicnega življenja ustali v Luksemburgu, v primeru česar bi lahko uveljavljal pravico do prostega gibanja oseb iz člena 21 PDEU.[6]

27. Glede na to možnost in glede na podobnost utemeljitve, ki jo je mogoče uporabiti za preučitev kršitve obeh členov PDEU, Komisija predlaga, da se ju preuči skupaj in da se na koncu ugotovi, da obe nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kakršna se obravnava v tem sporu.

28. Komisija meni, da gre za omejitev tako člena 45 PDEU kot člena 21 PDEU, saj meni, da je položaj C. Kohlla primerljiv, kakor zahteva sodna praksa Sodišča,[7] s položajem upokojenca, ki je davčni zavezanec in ki prejema dohodke od pokojninskega sklada, ki ima sedež v Luksemburgu.

5 — Komisija se v tem okviru sklicuje na sodbi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, zlasti na točko 9) in Komisija/Danska (C-150/04, EU:C:2007:69, točka 41).

6 — Komisija navaja sodbi Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, točka 16) in Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, točka 56 in navedena sodna praksa).

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

29. Namen člena 139b ZDD je namreč z vidika obrazložitve zakona z dne 19. decembra 2008 pomagati najbolj prikrajšanim, med katerimi so vsi upokojenci, ki tako povečajo razpoložljive dohodke. Vendar je po mnenju Komisije ta namen mogoče doseči za vse upokojence, ki so rezidenti Luksemburga, tako za tiste, ki prejemajo pokojnino od luksemburških skladov in drugih izplačevalcev, kot za tiste, ki pokojnino prejemajo iz druge države članice in na podlagi določb sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja plačujejo davek v Luksemburgu.

30. Vendar sporna določba s tem, da tem zadnjim ne prizna davčnega dobropisa, povzroči različno obravnavanje, ki: a) lahko delavce odvrne od tega, da sprejmejo zaposlitev v drugi državi članici in tam pridobijo pravice do pokojnine; in b) postavlja upokojence, ki se ustalijo v Luksemburgu, v slabši položaj, saj jih kaznuje zaradi samega dejstva, da so uresničevali svobodo gibanja ter se preselili v drugo državo članico.

31. Ravno zato, ker priznava pravico do davčnega dobropisa upokojencem rezidentom, katerih dohodki so obdavčeni v Luksemburgu, sporna nacionalna določba po mnenju Komisije ni primerna za uresničitev cilja v splošnem interesu, ki ga skuša doseči. V zvezi s tem navaja, da se davčni dobropis uporabi ne glede na znesek pokojnine, razen za tiste, ki ne zaslužijo 300 EUR na leto ali 25 EUR na mesec, kar pomeni, da ni posebej zasnovan za ekonomsko in socialno šibkejše skupine prebivalstva. Zato davčni zavezanci rezidenti, ki prejemajo pokojnino iz druge države članice, od katere pa plačujejo davek v Luksemburgu, tudi če gre za skromen znesek, niso upravičeni do davčnega dobropisa, ker se od te pokojnine ne odtegne davka pri viru v navedeni državi. Zato merilo, ki povezuje ugodnost (davčni dobropis) s krajem izvora pokojnin, ki so obdavčljive v Luksemburgu, nikakor ni primerno za cilj, ki ga uresničuje nacionalno pravo.

32. Komisija meni, da sporne določbe tudi ni mogoče utemeljiti s praktičnimi razlogi upravne narave. Zlasti meni, da bi bilo mogoče dobropis priznati upokojencem, ki so zdaj izključeni, tako da bi se jim omogočilo, da ga odbijejo od davka v trenutku njegovega izračuna na podlagi metode določitve davčne osnove, ne da bi to povzročilo čezmerne težave za upravo, sklade in davčne zavezance, ki jih navaja luksemburška vlada.

33. Poleg tega meni, da ni mogoča utemeljitev na podlagi nujnosti ohraniti skladnost davčnega sistema glede na to, da se ne upošteva nobene neposredne povezave med spornim davčnim dobropisom in izravnavo te davčne ugodnosti z določeno davčno obremenitvijo. [8]

34. Komisija nazadnje meni, da se ni mogoče sklicevati na utemeljitev, ki izvira iz nujnosti ohraniti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, [9] glede na to, da je Luksemburg v tem sporu pristojen za obdavčitev pokojnin iz druge vpletene države članice, to je Nizozemske.

IV – **Analiza vprašanja za predhodno odločanje**

A – *Uvod: določba Pogodbe, ki se uporabi*

35. Stališča, ki so bila predložena v tem postopku predhodnega odločanja, pričajo o tem, da obstajajo dvomi o tem, na področje uporabe katere določbe spada pravni položaj C. Kohlla. Kot možnosti se navajata člen 21, prvi odstavek, PDEU o pravici prostega gibanja in prebivanja državljanov Unije na ozemlju držav članic in člen 45 PDEU, ki je posvečen prostemu gibanju delavcev v Uniji.

8 — Komisija v tem okviru navaja sodbo Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, točke od 37 do 39 in navedena sodna praksa).

9 — Glej sodbo Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, točke 81 in od 84 do 86).

36. Luksemburška vlada meni, da niso izpolnjeni pogoji za uporabo katerega koli od obeh navedenih členov, saj sporna zakonodaja ne more odvrniti državljanov od uresničevanja njihove pravice do prostega gibanja niti jih ovirati pri njenem uresničevanju.

37. Komisija pa meni, da dvom nastane, ker ni podatkov o tem, ali se je C. Kohll vrnil v svojo državo izvora, torej Luksemburg, da bi se zaposlil pred upokojitvijo, ali pa se je nastanil v svoji domovini, ko je že bil upokojen. V prvem primeru bi bilo treba zadevo presojati glede na člen 45 PDEU, v drugem primeru pa glede na člen 21 PDEU.

38. Čeprav se bom izrekel o določbi, ki jo je treba uporabiti, se lahko iz praktičnih razlogov ta razprava izkaže za nepotrebno (ali pa se vsaj zdi taka) glede na to, da se uporabijo iste metode razlage za preučitev obeh določb zadevnega primarnega prava. Vendar je pravilna subsumpcija dejstev pod določeno normo vedno lahko koristna, na primer, kot smernica za bodoče primere.

39. Položaj upokojencev kot posebne kategorije oseb je v pravu Unije zasidran v implicitni oziroma izmikajoči se omembi v členu 45(3)(d) PDEU, da ima delavec pravico ostati na ozemlju države članice *po prenehanju zaposlitve v tej državi*. Ta pravica je trenutno urejena v členu 17 Direktive 2004/38,[10] v katerem so navedene različne izjeme v korist upokojencev in za delo nezmožnih oseb in ki zmanjša splošno nepretrgano dobo petih let zakonitega prebivanja državljanov Unije in njihovih družinskih članov v državi članici gostiteljici kot pogoj za pridobitev pravice do stalnega prebivališča v navedeni državi. Vendar niti ta ureditev ni pomembna za to zadevo niti se ta temeljna svoboščina iz Pogodbe ne izčrpa s stalnim prebivališčem v drugi državi članici.

40. Dejansko stanje spora namreč spada pod vrsto sodb, v katerih se je sklicevalo na pravico do prostega gibanja delavcev, ki je zaščitena s členom 45 PDEU, v razmerju do nacionalnih zakonodaj na različnih področjih, zlasti pa na davčnem, torej v kontekstih, ki presegajo pravico do stalnega prebivanja v državi gostiteljici. Tudi Sodišče je vedno znova odločilo, da se nekatere pravice v zvezi s statusom delavca zagotavljajo delavcem migrantom, čeprav ti niso v delovnem razmerju.[11]

41. Vendar se upokojencu ni od nekdaj priznal ta status delavca, na podlagi katerega bi se lahko skliceval na posebno prosto gibanje iz člena 45 PDEU. Tako je Sodišče v sodbah Pusa,[12] Turpeinen[13] in nedavno Hirvonen,[14] pri čemer ga je verjetno implicitno vodilo merilo, da konec delovnega razmerja načeloma povzroči, da zadevna oseba izgubi status delavca v smislu člena 45 PDEU,[15] odločilo, da ta člen ne zajema oseb, ki so opravljale vso svojo poklicno dejavnost v svoji državi članici in so izkoristile svojo pravico do prebivanja v drugi državi članici šele po svoji upokojitvi brez kakršnega koli namena, da bi se tam zaposlile.[16] O teh zadevah se je odločalo na podlagi trenutnega člena 21 PDEU.

10 — Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o pravici državljanov Unije in njihovih družinskih članov do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, ki spreminja Uredbo (EGS) št. 1612/68 in razveljavlja Direktive 64/221/EGS, 68/360/EGS, 72/194/EGS, 73/148/EGS, 75/34/EGS, 75/35/EGS, 90/364/EGS, 90/365/EGS in 93/96/EGS (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 5, str. 46).

11 — Sodbi Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, točka 40) in Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, točka 32 in navedena sodna praksa).

12 — Zadeva C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Zadeva C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Zadeva C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Glej sodbo Leclere in Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, točka 55).

16 — Glej točko 60 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), na katero se sklicuje točka 16 sodbe.

42. Skratka, pravo Unije varuje osebe, ki so po prenehanju zaposlitve zgolj zamenjale državo članico stalnega prebivališča, na podlagi pravice do prostega gibanja iz člena 21 PDEU, vendar ne na podlagi člena 45 PDEU. Razlog je pravzaprav v tem, da te osebe, ko prenesejo svoje prebivališče v drugo državo članico, ne uresničujejo več svobode gibanja, ki jo Pogodba pridržuje delavcem, saj nimajo več statusa delavca. [17]

43. Če povzamem – ker so osebe uresničevale pravico do prostega gibanja kot zaposleni in so deloma ali v celoti končale poklicno življenje v državi članici, ki ni njihova država članica izvora, in ki se vrnejo v državo članico izvora, da bi se tam ustalile in prebivale, ne da bi se imele tam namen zaposliti, se lahko sklicujejo na člen 45 PDEU. [18] Vendar se varstvo, ki ga podeljuje Pogodba v teh primerih, v skladu s sodno prakso Sodišča nanaša samo na diskriminacijo in ovire, ki bi lahko vplivale na pravice, pridobljene zaradi nekdanjega delovnega razmerja. [19]

44. Glede na dejansko stanje, opisano v predložitveni odločbi, je treba ugotoviti, da pokojnina, ki jo C. Kohll prejema neposredno od družbe Shell International B.V. in ki pomeni večino njegovih dohodkov, temelji na njegovem nekdanjem delovnem razmerju v tej družbi na Nizozemskem. Na podlagi sodne prakse, omenjene v prejšnji točki, torej menim, da so dohodki, ki izvirajo iz navedene pokojnine, varovani na podlagi prostega gibanja delavcev iz člena 45 PDEU.

45. Drugače kot Komisija menim, da je mogoče ugotoviti, katera določba Pogodbe je ustrezna, tako v primeru, če se je C. Kohll preselil v Luksemburg, da bi se tam zaposlil, kot tudi, če bi to storil, ko je že bil upokojen. Menim, da gre glede na to, da pokojnine, ki so predmet spora, izvirajo izključno iz obdobja C. Kohlla, ki ga je preživel na Nizozemskem, za pravice delavca, pridobljene z uresničevanjem njegove pravice do prostega gibanja in si zaslužijo varstvo iz člena 45 PDEU. [20] V teh okoliščinah za odločitev o tej zadevi ni pomembno, da se je tožeča stranka vrnila v državo članico svojega državljanstva, da bi še naprej delala, preden se upokoji, ali pa takoj uživala v svoji upokojitvi.

46. Ugotoviti je treba še, ali je mogoče to razlogovanje uporabiti tudi za drugo pokojnino tožeče stranke v postopku v glavni stvari, ki jo prejema od SVB. Iz predložitvene odločbe je mogoče razbrati, da gre za pokojnino, za katero se ne plačujejo prispevki in ki jo država Nizozemska podeli vsaki osebi, ki je prebivala na Nizozemskem, ne glede na to, ali bila zaposlena v tej državi ali ne.

47. Čeprav je res, da glede na značilnosti pokojnine SVB ne obstaja nobena neposredna povezava z delovnim razmerjem, pa ni nič manj res, da je v primeru C. Kohlla edini razlog za njegovo pokojnino SVB prav tako njegovo delovno razmerje, vendar posredno, saj tožeča stranka nikoli ne bi imela pravice do pokojnine, če ne bi prebivala na Nizozemskem zaradi svojih delovnih obveznosti. Poleg tega bi neodvisen preizkus vsake od obravnavanih pokojnin v skladu s posameznim členom Pogodbe povzročil umetno razlikovanje med obema pokojninama, ki bi bilo precej oddaljeno od življenjske resničnosti C. Kohlla.

48. Če povzamem, dohodki, ki jih tožeča stranka v postopku v glavni stvari prejema iz svojih dveh pokojnin, tvorijo pravice, ki jih je pridobila kot delavec, ki je izkoristil svobodo gibanja kot delavec, in uživajo varstvo člena 45 PDEU, z vidika katerega je torej treba preučiti sporno nacionalno zakonodajo.

17 — Glej, *contrario sensu*, ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero „[…] se z vsemi določbami Pogodbe o prostem gibanju oseb želi državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in vse nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar želijo izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice“ (sodba Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, točka 35 in tam navedena sodna praksa)).

18 — Glej sodbo Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, točka 30).

19 — Glej sodbo Leclere in Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, točka 59).

20 — Tako kot v zadevi Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, točka 28), C. Kohll očita organom svoje države, da je zaradi sporne določbe v slabšem položaju, ker je opravljal svojo poklicno dejavnost v drugi državi članici.

B –*Obstoj omejitve prostega gibanja delavcev*

49. Čeprav iz nekaterih stališč, predstavljenih v tem postopku, izhaja, da je morebitna kršitev svobode gibanja delavcev povezana z obveznostjo posedovanja potrdila o davčnem odtegljaju v skladu s členom 139b ZDD, menim, da je ta obveznost zgolj plastična predstavitev različnih davčnih odtegljajev, izvedenih v vsakem davčnem obdobju. Menim, da ima potrdilo samo po sebi zgolj dokazno vrednost in se z njim ne oblikuje pravice zahtevati zadevni davčni dobropis. Da bi se ugotovil obstoj kršitve člena 45 PDEU, je treba torej analizo osredotočiti na ureditev iz sporne določbe, ne pa na potrdilo o davčnem odtegljaju.

50. Zdaj, ko sem pojasnil ta vidik, bom pričel z analizo morebitne kršitve temeljne svoboščine iz Pogodbe na splošno, z drugimi besedami z navajanjem ustaljene sodne prakse, v skladu s katero morajo države članice izvajati svoje pristojnosti na katerem koli področju upoštevajoč pravo Unije.[21] Ta premisa ni izgubila moči, ker bi bila obrabljena, saj se bo pri analizi utemeljitve izkazalo, da je treba upoštevati nekatere dejavnike, ki se pridružijo tradicionalnim argumentom, ki se navajajo za utemeljitev takih omejitev, kot je skladnost davčnega sistema,[22] potreba po zagotavljanju davčnega nadzora in boj proti davčni zatajitvi.[23]

51. Glede prostega gibanja oseb je Sodišče menilo, da se želi z določbami Pogodbe na tem področju državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in da te nasprotujejo nacionalnim ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, če želijo izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice.[24]

52. Konkretneje, na področju prostega gibanja delavcev je Sodišče razsodilo, da nacionalne odločbe, ki preprečujejo ali odvračajo delavca, državljana države članice, od tega, da bi zapustil državo svojega izvora, da bi uveljavljal pravico prostega gibanja, ovirajo to svoboščino, čeprav se uporabljajo ne glede na državljanstvo zadevnih delavcev.[25]

53. V obravnavanem primeru člen 139b ZDD odvzame davčno ugodnost, in sicer davčni dobropis, upokojencu, katerega pokojnine ne izplačuje luksemburški pokojninski sklad ali drug izplačevalec pokojnine. Tako različno obravnavanje lahko odvrne tako delavce v Luksemburgu, ki želijo poiskati zaposlitev v drugi državi članici, kot tudi luksemburške delavce oziroma tiste, ki imajo državljanstvo druge države članice, ki se želijo po upokojitvi ustaliti v Luksemburgu.

54. Sporna nacionalna zakonodaja poleg tega ustvarja posredno diskriminacijo,[26] saj neposedovanje potrdila o davčnem odtegljaju – in kar to pomeni – povzroči, da se davčni dobropis večkrat ne prizna državljanom drugih držav članic kot pa luksemburškim državljanom, saj bodo predvsem prvi tisti, ki prejemajo pokojnine iz drugih držav Unije.[27]

21 — Glej, na primer, sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točka 36); Komisija/Belgija (C-250/08, EU:2011:793, točka 33) in Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, točka 20).

22 — Ta utemeljitev je bila prvič priznana v sodbi Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35, točka 21) in je bila pogosto uporabljena v drugih poznejših sodbah, kot na primer v sodbah Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 43) ali Komisija/Belgija (C-250/08, EU:2011:793, točka 70).

23 — Glej, na primer, sodbo Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, točka 50 in tam navedena sodna praksa).

24 — Med drugimi, sodbe Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, točka 94), Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, točka 37) in Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, točka 25).

25 — Sodbi Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, točka 74) in Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, točka 26).

26 — V skladu s sodno prakso Sodišča določbe o enakem obravnavanju ne preprečujejo samo očitne diskriminacije, ki temelji na državljanstvu, ampak tudi katero koli prikrito obliko diskriminacije, ki na podlagi drugih razlikovalnih meril dejansko pripelje do enakega rezultata (sodba Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, točka 11).

27 — Za primerjavo glej sodbo Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, točka 14).

55. Seveda razlike v obravnavanju ne bi bilo, če bi se položaj C. Kohlla razlikoval od položaja upokojenca, ki prejema svojo pokojnino od luksemburškega pokojninskega sklada. Razlike med zadevnimi položaji se prav tako običajno preučujejo v zadevah, ki se nanašajo na neposredno obdavčitev in svoboščin prostega pretoka, pri čemer je treba zaradi dogmatičnih zahtev to preučitev opraviti pred analizo utemeljitev. [28]

56. Primerljivost položajev se je načeloma presojala v zadevah, ki so vplivale na nerezidente v primerjavi z rezidenti v določeni državi članici. [29] V tem smislu je Sodišče razglasilo, da oseba, ki je nerezident in ki ne prejema večjih dohodkov v državi članici stalnega prebivališča ter večino dohodkov prejema iz dejavnosti, ki jo opravlja v drugi državi članici, ni v položaju, ki bi se objektivno razlikoval od položaja rezidenta, ki ima primerljivo zaposlitev v tej zadnjenavedeni državi. [30]

57. Iz zgoraj navedenega je mogoče sklepati, da če sta v okoliščinah, opisanih v prejšnji točki, rezident in nerezident v objektivno primerljivem položaju, sta *a fortiori* v primerljivem položaju dva davčna zavezanca, ki sta rezidenta iste države članice, kot je to v obravnavani zadevi. Glede na to, da so v skladu s KDO, sklenjeno med Luksemburgom in Nizozemsko, pokojnine, kot je pokojnina C. Kohlla, obdavčene v Luksemburgu, je edini razlikovalni element ta, da pokojnina tožeče stranke v postopku v glavni stvari izvira iz Nizozemske.

58. Vendar ker ravno ta transnacionalni element zagotavlja C. Kohllu varstvo iz člena 45 PDEU, bi bilo nesmiselno in celo protislovno, če bi se ga hkrati navajalo v ključnem argumentu, s katerim bi se utemeljila trditev, da upokojenec, ki prejema svojo pokojnino od luksemburškega sklada, in upokojenec, ki jo prejema iz druge države članice, nista v objektivno primerljivih položajih.

59. Poleg tega se v zvezi z namenom ZDD [31] (povedano drugače, pomoč prikrajšanim, tako da se jim zvišajo razpoložljivi dohodki) struktura navedene nacionalne zakonodaje verjetno ne zdi preveč skladna. Čeprav ne gre za primer tožeče stranke v postopku v glavni stvari, [32] davčna ugodnost ni v korist tistim upokojencem z nizkimi pokojninami, ki jih prejemajo iz druge države članice, pri čemer je očitno, da so z davčnega in vsebinskega vidika v enakem položaju kot upokojenci, katerih pokojnine izplačujejo luksemburški pokojninski skladi.

60. Zato menim, da so osebe, kot je C. Kohll, in upokojenci, ki so rezidenti Luksemburga in prejemajo pokojnino od luksemburških skladov, z davčnega vidika v navedeni državi v enakem položaju.

61. Nazadnje, čeprav luksemburška vlada tega ni izrecno omenila, bi bilo mogoče meniti, da omejen znesek davčnega dobropisa (največ 300 EUR na leto) nima odvračilnega učinka na delavce z vidika uresničevanja njihove pravice do prostega gibanja. V zvezi s tem je treba navesti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso s Pogodbo prepovedana tudi majhna ali manj pomembna omejitev temeljne svoboščine. [33]

62. Zato je moj prvi vmesni predlog, da sporna zakonodaja pomeni omejitev prostega gibanja delavcev iz člena 45 PDEU.

28 — Glej na primer sodbi Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, točke od 24 do 38) in Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, točka 37).

29 — Naj najprej navedem znano sodbo Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Sodbi Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točki 36 in 37) in Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, točki 28 in 29).

31 — Delim mnenje generalnega pravobranilca N. Jääskinena, da je treba upoštevati cilj, ki mu sledijo sporne nacionalne določbe, tudi v okviru preučitve primerljivosti položajev (sklepni predlogi, predstavljeni v zadevi Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2011:770, točka 73)).

32 — Iz predložitvene odločbe je mogoče razbrati, da ga zaradi njegovih dohodkov iz obeh pokojnin, ki so predmet spora o glavni stvari, ni mogoče vključiti v kategorijo prikrajšanih, ne da bi bilo treba navesti podroben znesek.

33 — Zadeva F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, točka 50 in navedena sodna praksa).

C –Utemeljitev omejitve prostega gibanja delavcev

63. Kot je znano, se analiza skladnosti nacionalne zakonodaje, ki je v nasprotju s prostim gibanjem delavcev, ne izčrpa, ko je jasno, da pomeni omejitev navedene svoboščine. Sodišče v okviru te analize uporabi *rule of reason*,[34] katerega namen je omiliti učinke vključevanja teh nacionalnih zakonodaj na področje uporabe člena 45 PDEU.

64. Tako se po besedah Sodišča ukrep, ki ovira prosto gibanje delavcev, lahko utemelji le, če se z njim sledi legitimnemu cilju, ki je v skladu s Pogodbo in ga upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega pa je potrebno tudi to, da je tak ukrep primeren, da zagotovi uresničitev cilja, ki mu sledi, ne da bi presegel to, kar je potrebno, da se ta cilj doseže,[35] to je tako imenovani „test sorazmernosti“.

65. V točkah 24 in 25 teh sklepnih predlogov sem navedel dva argumenta, ki ju je luksemburška vlada navedla v zagovor skladnosti nacionalnega ukrepa s členom 45 PDEU: nesorazmerne posledice njegove spremembe in skladnost davčnega sistema.

66. V zvezi s prvim argumentom se luksemburška vlada sklicuje na značilnosti davčnega dobropisa in potrjuje, da so pokojninski skladi in drugi izplačevalci, ker vodijo potrdila o davčnem odtegljaju, v najboljšem položaju, da odobrijo davčni dobropis, pa tudi, da ga neposredno in učinkovito zaračunajo oziroma vrnejo. Zato bi po njenem mnenju kakršna koli sprememba te strukture povzročila nesorazmerne upravne posledice za uprave, sklade in davčne zavezance. Sistem potrdil ne omogoča, da bi se vanj vključili tisti upokojenci, katerih pokojnine prihajajo iz drugih držav članic, saj luksemburški skladi in druge organizacije nimajo sredstev, da bi davek na te pokojnine odtegnili pri viru.

67. Ta argument ne prepriča iz treh razlogov. Prvič, C. Kohll ne prosi, da se od njegovih nizozemskih pokojnin nujno odtegne davek v Luksemburgu. Kritika se ne nanaša na izključitev davka na pokojnine iz drugih držav članic, odtegnjenega pri viru, temveč gre za absolutno nepriznanje davčne ugodnosti, v obliki davčnega dobropisa, z namenom povečati razpoložljive dohodke. Davčno ugodnost bi bilo vsekakor mogoče podeliti na drugi stopnji razmerij med davčnim zavezancem in davčno upravo, kot na primer tako, da se predloži davčna napoved za dohodke, z odbitkom od davčne obveznosti. Ta zadnja možnost bi upokojencem, ki so v enakem položaju kot C. Kohll, omogočila, da uživajo ustrezno zvišanje dohodkov v skladu s ciljem sporne določbe, kakor ga je opisala luksemburška vlada.

68. Drugi razlog, ki po mojem mnenju oslabi zagovor, je, da luksemburška vlada ni ponudila nobenega tehtnega pojasnila o domnevnih upravnih posledicah in njihovi nesorazmernosti. Sama omemba operativnih težav davčnega sistema ni dovolj, da bi se jih štelo za dokazane.

69. Tretji razlog, ki je verjetno najbolj prepričljiv, izvira iz sodne prakse Sodišča, v skladu s katero praktične težave ne morejo same po sebi utemeljiti nobene omejitve temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba.[36] Glede na to, da luksemburška vlada teh domnevnih težav ni povezala z nobeno drugačno težavo, ki bi lahko prispevala k uspehu prvega argumenta (še vedno v okviru analize navedenega pojasnila), ostane omejitev prostega gibanja delavcev iz člena 139b ZDD neutemeljena.

70. Kot drug argument luksemburška vlada navaja nujnost ohranitve skladnosti svojega davčnega sistema, pri čemer se osredotoča na povezavo med sistemom pobiranja davka (to je odtegnitev davka pri viru) in uporabo davčnega dobropisa za upokojence. Trdi, da je sporna določba primerna za uresničitev cilja, ki mu sledi davčna določba, in da ne obstajajo manj omejujoči ukrepi, s katerimi bi bilo mogoče doseči enak rezultat.

34 — Generalni pravobranilec P. Léger je v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, točki 47 in 48), uporabil te izraze, da je opisal korak na poti analize omejitev prostega gibanja delavcev.

35 — Glej sodbo Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, točka 47 in tam navedena sodna praksa).

36 — Sodba Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, točka 60).

71. Varstvo skladnosti davčnega sistema kot domneven „razlog za izjemo“ temelji na ideji, da se izguba prihodkov za nacionalno davčno upravo, ki izhaja iz podelitve davčne ugodnosti, izravna z obdavčitvijo dohodkov istega davčnega zavezanca na področju, ki je tesno povezano z ugodnostjo. [37]

72. Vendar se v obravnavanem primeru strinjam s Komisijo, da zatrjevana sporna skladnost davčnega sistema ni bila dokazana. Zlasti ni neposredne povezave med davčno ugodnostjo in obdavčitvijo, ki jo izravna. Povezava, na katero namiguje luksemburška vlada, vpliva na davčno ugodnost v povezavi s postopkom odtegnitve davka, vendar ne z drugim davkom, ki bi se pobiral, da bi se izravnala izguba davčnih prihodkov, do katere pride s podelitvijo davčnega dobropisa. Zato je prav tako treba zavrniti ta drugi razlog, ki ga je navedla luksemburška vlada kot zagovor, da je člen 139b ZDD skladen s členom 45 PDEU.

73. Nabor utemeljitev, ki bi jih bilo mogoče navesti v okviru splošne presoje svobode gibanja delavcev, pa se ne izčrpa z dvema utemeljitvama, ki sem ju preučil v zgornjih točkah. Sodišče je namreč kot veljavne sprejelo tudi druge utemeljitve, ki jih bom na kratko obravnaval, čeprav jih luksemburška vlada ni predlagala.

74. Če se omejimo na davčno področje, bi bilo utemeljitev, da je nujno zagotoviti enakomerno porazdelitev pristojnosti za obdavčitev med državami članicami, [38] mogoče sprejeti, zlasti če je cilj zadevnega sistema preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico države članice, da izvaja svojo davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju. [39]

75. Vendar kot pravilno izpostavi Komisija, taka utemeljitev v obravnavanem primeru ni potrebna, saj je Luksemburg na podlagi člena 19 KDO pristojen za obdavčitev tako pokojnin, ki jih prejemajo upokojenci iz pokojninskih skladov v navedeni državi članici, kot pokojnin, ki so izplačane iz Nizozemske.

76. V okviru, v katerega po mnenju luksemburške vlade spada sporna nacionalna zakonodaja, to je socialna politika, je bila priznana tudi možnost sklicevanja na nekatere socialno-politične cilje, ki lahko tvorijo nujni razlog v splošnem interesu; na primer, spodbude za gradnjo najemniških stanovanj, da bi se pokrile potrebe po takih stanovanjih v Nemčiji, [40] ali olajšati posameznikom nakup prve nepremičnine v splošnem okviru socialne politike Grčije, [41] in celo cilji razvojne politike. [42]

77. V skladu s sodno prakso, navedeno v prejšnji točki, bi bilo mogoče ukrep, ki določa davčno ugodnost in pomeni omejitev prostega gibanja delavcev, utemeljiti, če sledi cilju socialne politike, če je primeren, da zagotovi uresničitev takega cilja, in ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev.

78. V obravnavanem primeru je bil cilj zakonodajne reforme leta 2008, s katero je bil uveden člen 139b ZDD, v skladu s pojasnili luksemburške vlade povečati razpoložljive dohodke upokojencev, zato da bi se pomagalo najbolj prikrajšanim. Čeprav je ta namen hvalevreden, je treba priznati, da se ukrep ne zdi popolnoma primeren za uresničitev socialnega cilja, če izključuje vse upokojence, ki – tako kot C. Kohll – prejemajo pokojnino iz drugih držav članic in plačujejo davek v Luksemburgu, in ne določa

37 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja, predstavljene v zadevi Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, točka 62), v katerih pojasnjuje utemeljitev v sodbi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

38 — Komisija navaja to utemeljitev v svojih pisnih stališčih.

39 — Sodba Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, točka 81 in navedena sodna praksa).

40 — Sodba Grundstücksgemeinschaft Busley in Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, točki 31 in 32).

41 — Sodba Komisija/Grčija (C-155/09, EU:C:2011:22, točke 51, 52, 70 in 71).

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

zgornje meje za raven dohodkov upravičenih oseb, kar je prav tako v korist upokojencev, ki imajo visoke dohodke. Sporna določba naj torej ne bi bila primerna, da se v celoti izpolni teoretični namen, ki jo je navdahnil, zaradi česar naj se prav tako ne bi bilo mogoče sklicevati na namen socialne politike.

79. Nazadnje in podredno ter zgolj za primer, če bi Sodišče presodilo, da je sporna zakonodaja utemeljena s katerim od razlogov, ki sem jih preučil v prejšnjih točkah, menim, da ni niti sorazmerna s ciljem, ki ga skuša doseči. S pravnega vidika obstajajo manj problematične oblike za dosego tega cilja, ne da bi bili izključeni upokojenci, ki tako kot C. Kohll prejemajo pokojnino iz druge države članice. Med njimi je, kot sem že navedel, na primer, možnost uvesti odbitek najvišjega zneska davčnega dobropisa od davčne obveznosti.

80. Če povzamem – menim, da zakonodaja, na katero se nanaša vprašanje za predhodno odločanje, ni utemeljena. Zato je treba potrditi vmesni predlog, ki sem ga navedel zgoraj, kar pomeni, da člen 139b(1) ZDD ni skladen z načelom prostega gibanja delavcev, določenim v členu 45 PDEU, saj določa davčni dobropis samo za upokojence, za katere velja sistem davčnega odtegljaja pri viru.

V –Predlog

81. Glede na zgornje razlogovanje Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je zastavilo Tribunal administratif de Luxembourg, odgovori:

Prosto gibanje delavcev, določeno v členu 45 PDEU, nasprotuje nacionalni določbi, kot je člen 139b(1) spremenjenega zakona z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov, ker ta upravičenost do davčnega dobropisa v korist upokojencev pridržuje samo za osebe, za katere velja sistem davčnega odtegljaja pri viru.