

## Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (deseti senat)

z dne 26. maja 2016(\*)

„Predhodno odlo?anje – ?lena 21 PDEU in 45 PDEU – Prosto gibanje in svoboda prebivanja oseb in delavcev – Davek na dohodek – Starostna pokojnina – Dav?ni dobropis za upokojence – Pogoji za priznanje – Posedovanje potrdila o dav?nem odtegljaju, ki ga izda nacionalna uprava“

V zadevi C?300/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal administratif (Luksemburg) z odlo?bo z dne 16. junija 2015, ki je prispela na Sodiš?e 19. junija 2015, v postopku

**Charles Kohll,**

**Sylvie Kohll-Schlesser**

proti

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

SODIŠ?E (deseti senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, A. Borg Barthet in E. Levits (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za luksemburško vlado D. Holderer, agent,
- za Evropsko komisijo W. Roels in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. februarja 2016

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 45 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložjen v okviru spora med C. Kohllom in S. Kohll?Schlesser, upokojencema s prebivališ?em v Luksemburgu, ter direktorjem uprave za neposredne davke, ker je zadnji C. Kohllu zavrnil priznanje dav?nega dobropisa za dav?na leta 2009, 2010 in 2011.

### **Pravni okvir**

*Luksemburško pravo*

3 ?len 96(1) spremenjenega zakona o davku na dohodek z dne 4. decembra 1967 (*Mémorial A 1967*, str. 1228, v nadaljevanju: ZDD) v razli?ici, ki je veljala v ?asu dejanskega stanja zadeve v glavni stvari, dolo?a:

„Za dohodke iz pokojnin ali rent se štejejo:

1. starostne in vdovske pokojnine, ki se prejemajo na podlagi pretekle zaposlitve, ter drugi prejemki in ugodnosti iz istega naslova, tudi ?e niso redni ali njihova podlaga ni odpla?na;
2. izpla?ila rent, pokojnin ali drugih rednih prejemkov in dodatkov s strani samostojnega pokojninskega sklada, ki se v celoti ali delno napaja iz prispevkov zavarovancev, ter dodatek za izobra?evanje in rente iz ?lena 96a;

[...]“

4 ?len 139b ZDD, ki je bil v ta zakon vstavljen s ?lenom 1, 24°, zakona z dne 19. decembra 2008 (*Mémorial A 2008*, str. 2622) dolo?a:

„1. Vsem dav?nim zavezancem, ki prejemajo dohodke iz naslova pokojnine ali rente v smislu ?lena 96[(1), to?ki] 1 in 2, za katere ima Luksemburg pravico do obdav?itve, in ki imajo potrdilo o dav?nem odtegljaju, se odobri dav?ni dobropis za upokoјence (DDU). Dav?ni dobropis se izra?una samo enkrat za vse pokojnine ali rente, ki jih davkopla?evalec prejema.

2. Odbitek davka za upokoјence se dolo?i na 300 EUR letno. Mese?ni znesek znaša 25 EUR. Odbitek davka za upokoјence je omejen na obdobje, v katerem dav?ni zavezanec prejema dohodek iz pokojnine ali rente v smislu in pod pogoji [odstavka 1]. Upošteva ga pokojninski sklad ali vsak drug izpla?evalec pokojnine v dav?nem letu, na katerega se nanaša, v skladu s pogoji, ki se dolo?ijo z uredbo Velikega vojvodstva iz [odstavka] 4. Dav?ni dobropis za upokoјence se ne prizna za dohodke, ki znašajo na leto manj kot 300 EUR in na mesec manj kot 25 EUR. Dav?ni dobropis za upokoјence se pripiše in vrne upokoјencu izklju?no v okviru davka, ki ga je pokojninski sklad ali drug izpla?evalec pokojnine v skladu s predpisi odtegnil od pla? in prejemkov na podlagi potrdila o dav?nem odtegljaju.

3 Pokojninski sklad ali izpla?evalec pokojnine, ki je upošteval dav?ni dobropis za upokoјence in dav?ni dobropis za starše samohranilce, lahko odobrene dobropise izravna s pozitivnimi dav?nimi odtegljaji ali glede na okoliš?ine primera zahteva vra?ilo za naprej odobrenega dav?nega dobropisa v skladu s pravili, ki se dolo?ijo z uredbo Velikega vojvodstva iz [odstavka] 4.

4 Z uredbo Velikega vojvodstva se lahko dolo?ijo podrobna pravila za uporabo tega ?lena.“

5 ?len 143(1) ZDD dolo?a:

„Za vsakega zaposlenega, razen izjem, ki se dolo?ijo z uredbo Velikega vojvodstva, se pripravi potrdilo dav?nih odtegljajev, ki vsebuje informacije, potrebne za uporabo stopnje odtegljaja, in je namenjen vpisovanju,

- (a) s strani uprave za neposredne davke, posebnih zahtev pri dolo?itvi odtegljaja;
- (b) s strani delodajalca, dodeljenih pla?, izvedenih odtegljajev in odobrenih dav?nih dobropisov.

[...]“

6 Člen 144 ZDD določa:

„Določbe členov od 136 do 143 se po analogiji uporabljajo za pokojnine in izplačila rent iz točk 1 in 2 [odstavka 1] člena 96. Z uredbo Velikega vojvodstva se določijo prilagoditveni ukrepi.“

7 Člen 1(1) uredbe Velikega vojvodstva z dne 19. decembra 2009 o določitvi podrobnih pravil za odobritev davčnega dobropisa za upokojene (*Mémorial A* 2008, str. 2645) določa:

„Davčni dobropis za upokojene (DDU) prizna pokojninski sklad ali vsak drug izplačevalec pokojnine svojim upokojenecem, ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju, na katerem je vpis DDU. Če na potrdilu o odtegljaju davčni dobropis ni vpisan ali če upokojenec nima potrdila o odtegljaju, pokojninski sklad ali drug izplačevalec pokojnine ne prizna davčnega dobropisa.

[...]

*Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Kraljevino Nizozemsko*

8 Konvencija med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Kraljevino Nizozemsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje, podpisana v Haagu 8. maja 1968, v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja zadeve v glavni stvari (v nadaljevanju: konvencija o preprečevanju dvojnega obdavčevanja), v členu 19 določa, da se ob upoštevanju določb člena 20(1) te konvencije pokojnine in drugi podobni prejemki, ki se izplačujejo rezidentu ene od držav za preteklo zaposlitev, obdavčijo samo v tej državi.

9 Na podlagi člena 20(1) navedene konvencije se prejemki, vključno s pokojninami, ki jih ena od držav, njene politične enote, lokalne skupnosti ali druge pravne osebe javnega prava bodisi neposredno bodisi iz sredstev, ki so bila oblikovana, izplačuje fizični osebi za storitve, opravljene za to državo, enoto, skupnost ali drugo pravno osebo javnega prava, ki opravlja javne funkcije, obdavčijo v tej državi.

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

10 C. Kohll in njegova žena, S. Kohll-Schlesser, oba luksemburška državljana, prebivata v Luksemburgu. C. Kohll prejema dve nizozemski pokojnini, ki izvirata iz družbe Shell International BV in iz Sociale Verzekeringsbank (zavod za socialno zavarovanje). S. Kohll-Schlesser prav tako prejema pokojnino od zadnjemavedenega zavoda.

11 C. Kohl je 20. februarja 2013 vložil ugovor zoper odločbe o odmeri davka od dohodka za leta od 2009 do 2011, ker mu luksemburška davčna uprava ni priznala davčnega dobropisa za upokojene, ki je določen v členu 139b ZDD (v nadaljevanju: davčni dobropis).

12 Direktor uprave za neposredne davke je z odločbo z dne 23. septembra 2013 ugovor C. Kohlla po eni strani v delu, v katerem se je nanašal na dohodke, prejete v letu 2009, zavrgel kot prepozen in zato nedopusten, po drugi strani pa ga je v delu, v katerem se je nanašal na dohodke, prejete v letih 2010 in 2011, zavrnil, tako da je potrdil, da C. Kohll ni bil upravičen do davčnega dobropisa, in mu iz naslova teh let odmeril davek na dohodek.

13 C. Kohll in S. Kohll-Schlesser sta 10. decembra 2013 pri predložitvenem sodišču tribunal administratif (upravno sodišče, Luksemburg) vložila tožbo za razglasitev ničnosti te odločbe direktorja uprave za neposredne davke.

14 To sodišče meni, da tožba S. Kohll-Schlesser, ki sama ni vložila ugovora pri direktorju

uprave za neposredne davke, ni dopustna, tožbo C. Kohlla pa šteje za dopustno. Ta izpodbija zlasti združljivost člena 139b ZDD z načelom prostega gibanja delavcev iz člena 45 PDEU.

15 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da se davčni dobropis prizna vsakemu davčnemu zavezancu, ki prejema dohodek iz pokojnine ali rente v smislu člena 96(1), točki 1 in 2, ZDD, pod pogojem, da je za obdavčenje pristojno Veliko vojvodstvo Luksemburg in da ima davčni zavezanec potrdilo o davčnem odtegljaju.

16 To sodišče navaja, da sta sicer pokojnini, ki sta predmet zadeve, o kateri odloča, obdavčeni v Luksemburgu, vendar da prav tako ni sporno, da C. Kohllu ni bilo izdano potrdilo o davčnem odtegljaju v zvezi s pokojninama, iz naslova katerih uveljavlja pravico do davčnega dobropisa.

17 Zato predložitveno sodišče navaja, da bi člen 139b ZDD lahko ustvarjal posredno diskriminacijo, ker je s to določbo priznanje davčnega dobropisa pogojeno s tem, da ima potencialni upravičenec potrdilo o davčnem odtegljaju. Ta davčni dobropis pa se ne prizna osebam, ki prejemajo plače ali pokojnine, od katerih se davek ne odtegne pri viru, kot so pokojnine iz tujine.

18 V teh okoliščinah je tribunal administratif (upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali načelo prostega gibanja delavcev, določeno zlasti v členu 45 PDEU, nasprotuje določbam člena 139b(1) ZDD, ker so v skladu s temi določbami samo osebe, ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju, upravičene do davčnega dobropisa iz tega člena?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

19 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki upravičuje do davčnega dobropisa za upokojenece omejuje na davkoplačevalce, ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju.

#### *Zadevna svoboščina*

20 Najprej je treba preizkusiti, ali se je na člen 45 PDEU, za razlago katerega prosi predložitveno sodišče, mogoče sklicevati v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na to, kako država članica davčno obravnava starostne pokojnine, ki jo rezident te države članice prejema od izplačevalca s sedežem v drugi državi članici.

21 Luksemburška vlada namreč izraža dvome v zvezi s tem, da se ta določba uporabi za spor o glavni stvari, Evropska komisija pa meni, da bi se navedena določba uporabila samo, če bi C. Kohl postal rezident Luksemburga pred upokojitvijo z namenom, da bi v tej državi članici iskal zaposlitev ali se zaposlil. Člen 45 PDEU naj se namreč ne bi uporabil za položaj C. Kohlla, če se je v Luksemburgu naselil, ko je že imel status upokojenca, in ne da bi nameraval tam opravljati poklicno dejavnost.

22 Glede tega je treba opozoriti, da vsak državljani Evropske unije – ne glede na kraj stalnega prebivališča in državljanstvo – ki je izkoristil pravico do prostega gibanja delavcev in ki je opravljal poklicno dejavnost v drugi državi članici kot tisti, v kateri stalno prebiva, spada na področje uporabe člena 45 PDEU (sodba z dne 28. februarja 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, točka 34 in navedena sodna praksa).

23 Na prvem mestu, v zvezi s pokojnino, ki jo C. Kohlu izplačuje družba Shell International, ni sporno, da je podlaga zanjo pretekla zaposlitev zadevne osebe v državi članici, v obravnavani

zadevi je to Nizozemska, ki ni država, katere državljan je in v kateri prebiva v času dejanskega stanja.

24 C. Kohll pa je s tem, da je opravljal zaposlitev v drugi državi članici, izkoristil pravico prostega gibanja iz člena 45 PDEU.

25 Sodišče je razsodilo, da dejstvo, da oseba ni več v delovnem razmerju, ne pomeni, da ji niso zagotovljene nekatere pravice, ki so povezane s statusom delavca, in da starostna pokojnina, izplačevanje katere je pogojeno s prejšnjim obstojem delovnega razmerja, ki je prenehalo, spada v to kategorijo pravic. Pravica do pokojnine je namreč neločljivo povezana z objektivnim statusom delavca (glej v tem smislu sodbo z dne 15. junija 2000, Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, točka 30 in navedena sodna praksa).

26 Položaj davčnega zavezanca, kot je C. Kohll, ki prejema pokojnino od zaposlitve v drugi državi članici kot tisti, katere državljan je in v kateri prebiva v času nastanka dejanskega stanja, se tako razlikuje od položaja osebe, ki je celotno poklicno kariero ustvarila v državi članici, katere državljanstvo ima, in je pravico prebivati v drugi državi članici izkoristila šele po upokojitvi, in ki se tako ne more sklicevati na svobodo gibanja, zagotovljeno s členom 45 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, točka 16).

27 Ta preudarek poleg tega ni v nasprotju s sodbo z dne 19. novembra 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), saj je Sodišče v točki 21 navedene sodbe razsodilo, da se upokojena oseba, ki je zapustila državo članico, v kateri je preživela celotno poklicno življenje, da bi se naselila v drugi državi članici, lahko, če njen položaj ne spada v prosto gibanje, zagotovljeno s členom 45 PDEU, sklicuje na pravico do prostega gibanja kot državljanica Unije na podlagi člena 21 PDEU.

28 Zato se državljan in rezident države članice, kot je C. Kohll, lahko sklicuje na člen 45 PDEU glede starostne pokojnine, ki se izplačuje iz njegove pretekle zaposlitve v državi članici, katere ni državljan in v kateri ne prebiva v času nastanka dejanskega stanja zadeve v glavni stvari, ne glede na vprašanje, ali se je po delu v tej drugi državi članici naselil v državi članici izvora z namenom, da bi tam iskal ali nastopil zaposlitev.

29 Na drugem mestu, v zvezi s pokojnino, ki jo C. Kohllu izplačuje zavod za socialno zavarovanje, je iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, razvidno, da se stranki iz postopka v glavni stvari ne strinjata glede pravne podlage za izplačevanje te pokojnine zadevni osebi in glede pravice Velikega vojvodstva Luksemburg za njeno obdavčenje ob upoštevanju člena 20(1) konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja.

30 Predložitveno sodišče sicer pojasnjuje, da se ta pokojnina izplačuje vsakomur, ki je imel stalno prebivališče na Nizozemskem, ne glede na to, ali je bila ta oseba tam zaposlena, vendar meni, da je zajeta s členom 19 konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, čeprav se ta določba nanaša na pokojnine, ki se izplačujejo iz zaposlitve.

31 Predložitveno sodišče mora ugotoviti, na kateri pravni podlagi zavod za socialno zavarovanje to pokojnino izplačuje C. Kohllu, in zlasti preveriti, ali je ta pokojnina, čeprav se *a priori* dodeli vsem nizozemskim rezidentom, v obravnavani zadevi C. Kohllu dodeljena zaradi njegove zaposlitve na Nizozemskem ter ali je višina navedene pokojnine pogojena s tem, da je imela zadevna oseba status zaposlene osebe. Če je tako, se je v sporu o glavni stvari mogoče sklicevati na člen 45 PDEU iz enakih razlogov, kot so navedeni v točkah od 23 do 28 te sodbe.

32 Če pa bi bilo treba ugotoviti, da niti obveznost zavoda za socialno zavarovanje, da C. Kohllu izplača pokojnino, niti njen znesek nista odvisna od tega, ali je imela zadevna oseba status

delavca, ampak od tega, ali je prebivala na Nizozemskem, bi se bilo mogoče sklicevati na člen 21 PDEU, ki na splošno določa pravico vsakega državljan Unije, da se prosto giba in prebiva na ozemlju držav članic.

33 Ker se torej v zadevi v glavni stvari lahko uporabita tako člen 21 PDEU kot člen 45 PDEU, je treba podati razlago teh dveh določb.

34 Glede tega okoliščina, da je predložitveno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje navedlo zgolj člen 45 PDEU, ne preprečuje Sodišča, da poda tudi razlago člena 21 PDEU.

35 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča lahko namreč Sodišče z namenom, da sodišču, iz katerega prihaja predložitvena odločba, posreduje koristen odgovor, upošteva norme prava Unije, na katere se nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje ni sklicevalo (sodba z dne 28. februarja 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, točka 24 in navedena sodna praksa).

#### *Obstoj omejitve*

36 Na prvem mestu je treba v zvezi s členom 45 PDEU opozoriti, da čeprav so določbe o prostem gibanju delavcev glede na svoje besedilo namenjene predvsem zagotovitvi ugodnosti nacionalne obravnave v državi gostiteljici, hkrati nasprotujejo temu, da država izvora ovira svobodo enega svojih državljanov, da sprejme ponudbo za zaposlitev in se zaposli v drugi državi članici (sodba z dne 28. februarja 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, točka 36 in navedena sodna praksa).

37 V obravnavani zadevi se v skladu z nacionalnim pravom davčni dobropis prizna davčnim zavezancem, ki prejemajo dohodek od starostne pokojnine, ki je obdavčena v Luksemburgu in znaša vsaj 300 EUR letno ali 25 EUR mesečno in ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju.

38 Kot pa pojasnjuje predložitveno sodišče, se prejemniku starostne pokojnine ne izda potrdilo o davčnem odtegljaju, če od te pokojnine, čeprav je obdavčena v Luksemburgu, ni bil odtegnjen davek pri viru v tej državi članici, med drugim ker ima izplačevalec navedene pokojnine sedež v drugi državi članici.

39 Zato davčna ugodnost, ki jo pomeni davčni dobropis, ni priznana davčnim zavezancem s prebivališčem v Luksemburgu, katerih pokojnine, ki so obdavčene v tej državi članici, izvirajo iz druge države članice.

40 Ker nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari uvaja različno obravnavanje davčnih zavezancev s prebivališčem v Luksemburgu glede na to, iz katere države članice izvirajo starostne pokojnine, ki so obdavčene v Luksemburgu in ki jih prejemajo, ter ker z njo ugodnost davčnega dobropisa ni priznana davčnim zavezancem, če ima izplačevalec njihove pokojnine sedež na ozemlju druge države članice, lahko odvrne delavce od iskanja ali sprejetja zaposlitve v drugi državi članici kot v Velikem vojvodstvu Luksemburg.

41 Taka zakonodaja zato pomeni omejitev prostega gibanja delavcev, ki jo člen 45 PDEU načeloma prepoveduje.

42 Na drugem mestu v zvezi s členom 21 PDEU iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da nacionalna zakonodaja, ki je za nekatere državljane manj ugodna zgolj zato, ker so uresničevali svobodno prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici, pomeni omejitev svobod, ki sta s členom 21(1) PDEU priznani vsakemu državljanu Unije (sodba z dne 26. februarja 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, točka 25 in navedena sodna praksa).

43 Ugodnosti, ki jih daje Pogodba na področju gibanja državljanov Unije, namreč ne bi polno uinkovale, če bi državljana države članice od njihove uporabe lahko odvrnile ovire, ki zaradi njegovega prebivanja v drugi državi članici izhajajo iz ureditve njegove države izvora, ki ga kaznuje zgolj zato, ker je navedene ugodnosti uporabil (sodba z dne 26. februarja 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, točka 26 in navedena sodna praksa).

44 Ker se v obravnavani zadevi davna ugodnost, ki jo pomeni davni dobropis, ne prizna luksemburškemu davnemu zavezancu, ki je izvrševal svobodo gibanja in prebivanja v drugi državi članici od tiste, katere državljan je, in ki iz naslova prebivanja v tej drugi državi članici prejema pokojnino od izplačevalca s sedežem v tej zadnji državi, je ta luksemburški davni zavezanec v manj ugodnem položaju kot davni zavezanci, ki niso izvrševali svobode gibanja in prebivanja v drugi državi članici. Zakonodaja iz postopka v glavni stvari, ki povzroča tako različno obravnavanje, lahko davnega zavezanca odvrne od izvrševanja te svobodine in tako pomeni omejitev svobod, ki sta priznani v členu 21 PDEU.

#### *Obstoj utemeljitve*

45 Take omejitve so dopustne samo, če se nanašajo na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali če so upravičene z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej zlasti sodbo z dne 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, točka 26).

46 Glede vprašanja, ali sta zadevna položaja objektivno primerljiva, je treba opozoriti, da je primerljivost omejenega položaja z notranjim položajem treba preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (glej v tem smislu sodbi z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22, in z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, točka 17).

47 V zvezi s tem luksemburška vlada trdi, da je bil davni dobropis uveden z namenom vodenja selektivne davne politike v korist oseb iz najbolj ranljivih družbenih slojev, da bi bil zaradi take ugodnosti njihov razpoložljiv dohodek višji.

48 Glede na ta cilj pa davni zavezanec rezident, ki prejema starostno pokojnino z izvorom v drugi državi članici, ni nujno v drugem položaju kot davni zavezanec rezident, ki tako pokojnino prejema od izplačevalca s sedežem v državi članici, katere rezident je, saj lahko oba davna zavezanca spadata v najbolj ranljiv družbeni sloj.

49 Omejitev bi bila zato lahko upravičena zgolj z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V tem primeru bi morala biti omejitev tudi primerna za zagotovitev uresnitve cilja, ki mu sledi, in ne bi smela presežati tega, kar je potrebno za njegovo uresnitev (sodba z dne 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, točka 29 in navedena sodna praksa).

50 Glede tega luksemburška vlada trdi, da je sistem davnega dobropisa upravičen z nujnostjo ohranitve doslednosti nacionalnega davnega sistema, tako da določa odobritev davnega dobropisa, ki se pripiše in vrne uinkovito, pravično in izvedljivo, da zlasti ne povzroča nesorazmerne upravne obremenitve.

51 V skladu z navedbami te vlade je po eni strani ta sistem davčnega dobropisa edini izvedljiv sistem, ki nima nesorazmernih upravnih posledic za uprave, izplačevalce zadevnih dohodkov ali za subjekte v upravnem postopku. Samo nacionalni organi, ki so zadolženi za izplačevanje pokojnin in za vključitev davčnega odtegljaja v državni proračun, naj bi namreč, prvič, razpolagali s tekočimi informacijami, na podlagi je mogoče odobriti davčni dobropis učinkovito, pravično in ustrezno, in bi, drugič, lahko neposredno in učinkovito pripisali ali vrnili ta davčni dobropis zadevnim davčnim zavezancem.

52 Po drugi strani naj bi bil ta sistem nujen za ohranitev doslednosti nacionalnega davčnega sistema kot celote, v luksemburški zakonodaji pa naj bi obstajala povezava med sistemom pobiranja davkov, v obravnavani zadevi odtegnitvijo davka od dohodka iz pokojnin v smislu člena 96(1), točki 1 in 2, ZDD, in davčnim dobropisom.

53 Na prvem mestu je treba v zvezi s preudarki upravne in praktične narave, na katere se sklicuje luksemburška vlada, opozoriti, da je Sodišče res že razsodilo, da državam članicam ni mogoče odreči možnosti, da legitimne cilje uresničijo z uvedbo pravil, ki bi jih pristojni organi preprosto upravljali in nadzorovali (sodba z dne 24. februarja 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, točka 33 in navedena sodna praksa).

54 Vendar je treba navesti, da se v zadevi v glavni stvari ne izpodbijajo niti sistem, utemeljen na odtegnitvi pri viru, niti ustreznost in praktičnost izdaje potrdila o davčnem odtegljaju, ampak absolutna zavrnitev priznanja davčnega dobropisa, če zadevni davčni zavezanec ne more predložiti tega potrdila, čeprav izpolnjuje druge pogoje za priznanje te ugodnosti.

55 Ni pa mogoče *a priori* izključiti, da lahko davčni zavezanec predloži upoštevne dokaze, na podlagi katerih lahko davčni organi države članice obdavčitve jasno in natančno preverijo obstoj in naravo dohodkov iz pokojnine z izvorom v drugi državi članici (glej po analogiji sodbo z dne 27. januarja 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 53).

56 Ni naj namreč ne bi oviralo zadevnih davčnih organov, da od davčnega zavezanca zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za odobritev ugodnosti, ki so določeni v zadevni zakonodaji, in, posledično, ali je treba odobriti zaproseno ugodnost (glej po analogiji sodbo z dne 27. januarja 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 54).

57 Glede tega luksemburška vlada ni navedla, zaradi katerih razlogov se ne bi bilo mogoče opreti na informacije, ki bi jih predložil davčni zavezanec, ki zahteva, da se mu prizna davčni dobropis.

58 Poleg tega, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 68 sklepnih predlogov, luksemburška vlada, ki se je sicer sklicevala na domnevne upravne omejitve in na njihovo nesorazmernost, ne pojasnjuje njihove natančne narave.

59 Vsekakor je treba opozoriti, da je Sodišče že razsodilo, da praktične težave same po sebi ne morejo utemeljiti posegov v temeljno svobodo, ki jo zagotavlja Pogodba (sodba z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, točka 60 in navedena sodna praksa).

60 Na drugem mestu, nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema sicer lahko upraviči omejitev izvrševanja temeljnih svobod, ki so zagotovljene s Pogodbo, vendar da bi trditev, ki se opira na to utemeljitev, uspela, Sodišče zahteva obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba



neposrednost te povezave preužiti ob upoštevanju cilja, ki ga zadevna ureditev uresničuje (glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, točki 54 in 55 in navedena sodna praksa).

61 V obravnavani zadevi pa se luksemburška vlada ne sklicuje na obstoj neposredne povezave med davčnim dobropisom in doloženim davkom, saj so pokojnine z izvorom v drugi državi članici tako kot pokojnine z luksemburškim izvorom obdavčene v Luksemburgu, ampak se opira na obstoj povezave med davčnim dobropisom in tehniko obdavčenja, torej davčnim odtegljajem, ki se uporabi zgolj za pokojnine, katerih izplačevalec ima sedež v Luksemburgu. Davčna ugodnost iz zadeve v glavni stvari torej ni izravnana z doloženim davkom v smislu sodne prakse, ki je navedena v prejšnji točki te sodbe.

62 Zato je treba ugotoviti, da omejitve, ki izvirajo iz uporabe nacionalne davčne zakonodaje iz postopka v glavni stvari in ki jih člena 21 PDEU in 45 PDEU naeloma prepovedujeta, ni mogoče utemeljiti z razlogi, ki jih navaja luksemburška vlada.

63 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 21 PDEU in 45 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni davčni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero se davčni dobropis za upokoјence lahko prizna samo davčnim zavezancem, ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju.

### **Stroški**

64 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

**člena 21 PDEU in 45 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni davčni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero se davčni dobropis za upokoјence lahko prizna samo davčnim zavezancem, ki imajo potrdilo o davčnem odtegljaju.**

Podpisi

\* Jezik postopka: francoščina.