

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

26. května 2016(*)

„řízení o předběžné otázce – články 21 a 45 SFEU – Volný pohyb a svoboda pobytu osob, jakož i pracovníků – Daň z příjmů – Starobní důchod – Sleva na dani pro důchodce – Podmínky poskytnutí – Získání potvrzení o srážené dani vydaného vnitrostátním správním orgánem“

Ve věci C-300/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal administratif (Správní soud, Lucembursko) ze dne 16. června 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 19. června 2015, v řízení

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

proti

Directeur de l'administration des contributions directes,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda senátu, A. Borg Barthet a E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za lucemburskou vládu D. Holderer, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. února 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 45 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Charlesem Kohllem a Sylvie Kohll-Schlesser, důchodci s bydlištěm v Lucembursku, na jedné straně a Administration des contributions directes (Správa příjmů daní) na straně druhé ve věci odmítnutí uvedené správy poskytnout Ch. Kohllovi slevu na dani za zdaňovací období 2009 až 2011.

Právní rámec

3 ?lánek 96 odst. 1 novelizovaného zákona ze dne 4. prosince 1967 o daních z p?íjm? (*Mémorial A 1967*, s. 1228, dále jen „ZDP“) ve zn?ní ú?inném v dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení stanoví:

„Za p?íjmy plynoucí z d?chod? nebo rent jsou považovány:

1. starobní nebo poz?stalostní d?chody pobírané na základ? p?edchozího zam?stnání a jiné dávky a výhody, i nepravidelné nebo dobrovoln? vyplácené, pobírané z téhož titulu;
2. splátky rent, d?chod? nebo jiných pravidelných dávek a vedlejší pln?ní poskytovaná nezávislým penzijním fondem, který je zcela nebo z?ásti financován p?ísp?vky pojišt?nc?, jakož i paušální d?chod za výchovu d?tí a renty uvedené v ?lánku 96a;

[...]“

4 ?lánek 139b ZDP, vložený do tohoto zákona ?l. 1 bodem 24 zákona ze dne 19. prosince 2008 (*Mémorial A 2008*, s. 2622), stanoví:

„(1) Sleva na dani pro d?chodce (SDD) se poskytuje každému da?ovému poplatníkovi, jenž má p?íjem plynoucí z d?chod? nebo rent ve smyslu ?l. 96 [odst. 1 bod?] 1 a 2, k jehož zdan?ní je oprávn?no Lucembursko, pod podmínkou, že je držitelem potvrzení o srážené dani. Sleva na dani m?že být poskytnuta jen jednou pro veškeré d?chody a renty p?iznané da?ovému poplatníkovi.

(2) Sleva na dani pro d?chodce ?iní 300 eur ro?n?. M?sí?ní ?ástka dosahuje 25 eur. Sleva na dani pro d?chodce je omezena na období, v n?mž má da?ový poplatník p?íjem plynoucí z d?chod? nebo rent ve smyslu [odstavce 1] a za podmínek v n?m stanovených. Je poskytována d?chodovým fondem nebo jiným subjektem povinným k vyplácení d?chodu v pr?b?hu zda?ovacího období, ke kterému se vztahuje, a to podle provád?cích pravidel, které stanoví velkovévodské na?ízení uvedené v [odstavci] 4. Sleva na dani pro d?chodce se poskytuje v p?ípad? p?íjm?, které nedosahují 300 eur ro?n? nebo 25 eur m?sí?n?. Sleva na dani pro d?chodce m?že být d?chodci poskytnuta a od n?j získána zp?t výlu?n? v rámci srážky dan? z plat? a mezd, kterou na základ? potvrzení o srážené dani náležit? provedl d?chodový fond nebo kterýkoli jiný subjekt povinný k vyplácení d?chodu.

(3) D?chodový fond nebo subjekt povinný k vyplácení d?chodu, který poskytl slevu na dani pro d?chodce nebo pro rodi?e samoživitele je oprávn?n kompenzovat poskytnuté slevy pozitivními srážkami dan? nebo p?ípadn? žádat o vrácení p?edem vyplacených ?ástek slev na dani v souladu s provád?cími pravidly, které stanoví velkovévodské na?ízení uvedené v [odstavci] 4.

(4) Velkovévodské na?ízení m?že stanovit provád?cí pravidla k tomuto ?lánku.“

5 ?lánek 143 odst. 1 ZDP stanoví:

„S výjimkou p?ípad?, které stanoví velkovévodské na?ízení, bude každému zam?stnanci vystaveno potvrzení o srážené dani obsahující údaje nezbytné k uplatn?ní sazby srážky, do n?hož

- a) Administration des contributions directes zapíše zvláštní požadavky, které je t?eba zohlednit p?i stanovení srážky;
- b) zam?stnavatel zapíše vyplácené odm?ny, provedené srážky a poskytnuté slevy na dani.

[...]"

6 ?lánek 144 ZDP stanoví:

„Ustanovení ?lánek? 136 až 143 se obdobn? použijí na d?chody a zálohy rent uvedené v ?l. 96 [odst. 1] bodech 1 a 2. Velkovévodské na?ízení stanoví opat?ení pro obdobné použití.“

7 ?lánek 1 odst. 1 velkovévodského na?ízení ze dne 19. prosince 2008, které upravuje provád?cí pravidla pro poskytování slevy na dani pro d?chodce (*Mémorial A* 2008, p. 2645), stanoví:

„D?chodový fond nebo jakýkoli jiný subjekt povinný k vyplácení d?chodu poskytne d?chodc?m, kte?í jsou držiteli potvrzení o srážené dani, v n?mž je zapsána SDD, slevu na dani pro d?chodce (SDD). Pokud sleva na dani není zapsána v potvrzení o srážené dani nebo pokud d?chodce není držitelem potvrzení o srážené dani, není d?chodový fond nebo jakýkoli jiný subjekt povinný k vyplácení d?chodu oprávn?n poskytnout slevu na dani.

[...]"

Smlouva o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?ená mezi Lucemburským velkovévodstvím a Nizozemským královstvím

8 Smlouva mezi Lucemburským velkovévodstvím a Nizozemským královstvím o zamezení dvojímu zdan?ní a zabrán?ní da?ovým únik?m v oblasti daní z p?íjm? a majetku, podepsaná v Haagu dne 8. kv?tna 1968, ve zn?ní ú?inném v dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení (dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdan?ní“), v ?látku 19 stanoví, že aniž jsou dot?ena ustanovení ?l. 20 odst. 1 této smlouvy, jsou d?chody a jiné podobné odm?ny, které jsou vypláceny rezidentovi jednoho ze stát? na základ? p?edchozího zam?stnání, zdanitelné pouze v tomto stát?.

9 ?lánek 20 odst. 1 uvedené smlouvy stanoví, že odm?ny, v?etn? d?chod?, vyplácené jedním ze stát?, jeho správními celky, místními orgány nebo jinými právníckými osobami ve?ejného práva, a to bu? p?ímo, nebo z jimi z?ízených fond?, fyzické osob? z titulu služeb poskytnutých tomuto státu nebo jeho správnímu celku, místnímu orgánu nebo jiné právnícké osob? ve?ejného práva v rámci výkonu funkcí ve?ejné povahy, jsou zdanitelné v tomto stát?.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

10 Charles Kohll a jeho manželka Sylvie Kohll-Schlesser, oba lucemburské státní p?íslušnosti, mají bydlišt? v Lucembursku. Charles Kohll pobírá dva d?chody z nizozemských zdroj?, které mu plynou od Shell International BV a Sociale Verzekeringsbank (fond sociálního zabezpe?ení). Sylvie Kohll-Schlesser pobírá rovnž d?chod od posledn? uvedeného subjektu.

11 Dne 20. února 2013 podal Ch. Kohll odvolání proti vým?r?m dan? z p?íjm? za roky 2009 až 2011 z d?vodu, že lucemburská da?ová správa mu neposkytla slevu na dani pro d?chodce upravenou v ?látku 139b ZDP (dále jen „sleva na dani“).

12 Rozhodnutím ze dne 23. zá?í 2013 odmítl directeur de l'administration des contributions directes (?editel správy p?ímých daní) odvolání Ch. Kohlla jako opožd?né, a tudíž nep?ípustné v rozsahu, v n?mž se týkalo p?íjm? dosažených v roce 2009, a zamítl jej v rozsahu, v n?mž se týkalo p?íjm? dosažených v letech 2010 a 2011, p?i?emž potvrdil, že Ch. Kohll nemže mít nárok na slevu na dani, a dodate?n? mu vym?il da? z p?íjm? za tyto roky.

13 Dne 10. prosince 2013 Ch. Kohll a S. Kohll-Schlesser podali p?edkládajícímu soudu, kterým je Tribunal administratif (správní soud, Lucembursko), žalobu na zrušení tohoto rozhodnutí directeur de l'administration des contributions directes.

14 Tento soud má za to, že žaloba S. Kohll-Schlesser, která nepodala vlastním jménem p?edchozí odvolání k directeur de l'administration des contributions directes, je nep?ípustná, avšak má za to, že žaloba Ch. Hohlla je p?ípustná. Charles Kohll zpochyb?uje zejména slu?itelnost ?látku 139b ZDP se zásadou volného pohybu pracovník? zakotvenou v ?látku 45 SFEU.

15 P?edkládající soud uvádí, že sleva na dani je poskytnuta každému da?ovému poplatníkovi, který má p?íjem plynoucí z d?chod? nebo rent ve smyslu ?l. 96 odst. 1 bod? 1 a 2 ZDP za podmínky, že je k výb?ru dan? oprávn?no Lucemburské velkovévodství a da?ový poplatník je držitelem potvrzení o srážené dani.

16 Tento soud má za to, že i když jsou d?chody, o které se jedná v?ci, jež mu byla p?edložena, zdanitelné v Lucembursku, je naproti tomu nesporné, že Ch. Kohllovi nebylo vystaveno potvrzení o srážené dani pro d?chody, u nichž se domáhá nároku na slevu na dani.

17 P?edkládající soud v tomto ohledu uvádí, že ?lánek 139b ZDP m?že tudíž vést k nep?ímé diskriminaci, nebo? toto ustanovení pod?izuje poskytnutí slevy na dani podmínce, že potenciální oprávn?ný je držitelem potvrzení o srážené dani. Tato sleva na dani p?itom není poskytována osobám, které pobírají mzdy nebo d?chody, jež nepodléhají srážce u zdroje, na p?íklad v p?ípad? d?chod? pocházejících ze zahraničí.

18 Za t?chto podmínek se tribunal administratif rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Brání zásada volného pohybu pracovník?, která je zakotvena zejména v ?látku 45 SFEU, ustanovením ?l. 139b odst. 1 ZDP v rozsahu, v n?mž tato ustanovení vyhrazují nárok na slevu na dani, která je v nich upravena, osobám, jež jsou držiteli potvrzení o srážené dani?“

K p?edb?žné otázce

19 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním p?edpis?m, jako jsou p?edpisy, o které se jedná v p?vodním ?ízení, jež vyhrazují nárok na slevu na dani pro d?chodce da?ovým poplatník?m, kte?í jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

K dot?ené svobod?

20 Úvodem je t?eba posoudit, zda ?lánek 45 SFEU, o jehož výklad p?edkládající soud žádá, m?že být uplat?ován v takové situaci, o jakou se jedná v p?vodním ?ízení, která se týká da?ového zacházení ?lenského státu se starobními d?chody vyplácenými rezidentovi uvedeného ?lenského státu subjektem povinným k vyplácení d?chod? usazeným v jiném ?lenském stát?.

21 Lucemburská vláda má totiž pochybnosti o použitelnosti tohoto ustanovení na spor v p?vodním ?ízení a Evropská komise má za to, že uvedené ustanovení by bylo použitelné jen tehdy, kdyby se Ch. Kohll stal lucemburským rezidentem p?ed odchodem do d?chodu za ú?elem hledání nebo vykonávání zam?stnání v tomto ?lenském stát?. ?lánek 45 SFEU by se totiž podle ní nem?l uplatnit na situaci Ch. Kohllova, jestliže se tento usadil v Lucembursku až jako d?chodce a nem?l v úmyslu vykonávat zde výd?le?nou ?innost.

22 V tomto ohledu je nutné připomenout, že každý občan Evropské unie bez ohledu na místo bydliště a státní příslušnost, který využil práva na volný pohyb pracovníků a vykonával výdělečnou činnost v jiném členském státě než stát jeho pobytu, spadá do působnosti článku 45 SFEU (rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 34 a citovaná judikatura).

23 Pokud jde zprv o důchod, který společnost Shell International vyplácí Ch. Kohllovi, je nesporné, že tento důchod je vyplácen z důvodu předchozího zaměstnání, které dotyčný vykonával v jiném členském státě – v tomto případě v Nizozemsku – než je členský stát, jehož je státním příslušníkem a má v něm bydliště v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v povodním řízení.

24 Vzhledem k tomu, že Ch. Kohll vykonával zaměstnání v jiném členském státě, využil práva na volný pohyb upraveného v článku 45 SFEU.

25 Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že osoba již není v pracovním poměru, ji nezbavuje záruky určitých práv, které jsou spojeny s postavením pracovníka, a že starobní důchod, jehož přiznání závisí na předchozí existenci pracovního poměru, jenž skončil, spadá do této kategorie práv. Nárok na důchod je totiž úzce spjat s objektivním postavením pracovníka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. června 2000, Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, bod 30 a citovaná judikatura).

26 Situace takového daňového poplatníka, jako je Ch. Kohll, kterému je vyplácen důchod z důvodu zaměstnání, jež vykonával v jiném členském státě, než je stát, jehož je státním příslušníkem a má v něm bydliště v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v povodním řízení, se tedy liší od situace osoby, která vykonávala veškerou profesní činnost v členském státě, jehož je státním příslušníkem, a využila práva pobývat v jiném členském státě až po odchodu do starobního důchodu, takže se nemůže dovolávat volného pohybu zaručeného článkem 45 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, bod 16)

27 Tento závěr kromě toho není v rozporu s rozsudkem ze dne 19. listopadu 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), jelikož Soudní dvůr v bodě 21 uvedeného rozsudku rozhodl, že osoba, která je v důchodu a opustí členský stát, v němž strávila celý svůj pracovní život, aby se usadila v jiném členském státě, se může v případě, že se na její situaci nevztahuje volný pohyb zaručený článkem 45 SFEU, dovolávat práva na volný pohyb jakožto občan Unie na základě článku 21 SFEU.

28 Takový občan a rezident členského státu, jako je Ch. Kohll, se tudíž může dovolávat článku 45 SFEU, pokud jde o důchod vyplácený z důvodu jeho předchozího zaměstnání v členském státě, který není členským státem, jehož má státní příslušnost, ani členským státem, v němž má bydliště v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v povodním řízení, nezávisle na tom, zda se poté, co pracoval v tomto jiném členském státě, usadil v členském státě původu za účelem hledání nebo vykonávání zaměstnání.

29 Pokud jde zadruhé o důchod, který fond sociálního zabezpečení vyplácí Ch. Kohllovi, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že účastníci povodního řízení se pou o skutečnosti, na jakém právním základě je tento důchod přiznán, a právu Lucemburského velkovévodství zdanit jej vzhledem k čl. 20 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

30 Předkládající soud sice uvádí, že tento důchod je přiznán každé osobě, která měla nebo má bydliště v Nizozemsku bez ohledu na to, zda zde tato osoba vykonávala zaměstnání, má

nicméně za to, že se na uvedený důchod vztahuje §lánek 19 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, i když toto ustanovení zmíní důchody vyplácené z titulu zaměstnání.

31 Je na předkládajícím soudu, aby určil, na jakém právním základě vyplácí fond sociálního zabezpečení Ch. Kohllovi tento důchod, a zejména, aby ověřil, zda by tento důchod, který je *a priori* přiznán každému nizozemskému rezidentovi, byl přiznán v tomto případě Ch. Kohllovi z důvodu jeho zaměstnání v Nizozemsku, nebo také, zda je částka uvedeného důchodu podmíněna postavením dotyčného jakožto zaměstnance. V případě kladné odpovědi by mohl být §lánek 45 SFEU dovoláván ve sporu v převodním řízení ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny v bodech 23 až 28 tohoto rozsudku.

32 Pokud by naopak muselo být konstatováno, že povinnost uložená fondu sociálního zabezpečení vyplácet Ch. Kohllovi důchod ani jeho výše, nezávisí na postavení dotyčného jakožto pracovníka, ale na skutečnosti, že měl bydliště v Nizozemsku, mohl by být uplatněn §lánek 21 SFEU, který obecně upravuje právo každého občana Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států.

33 Vzhledem k tomu, že jak §lánek 21 SFEU, tak §lánek 45 SFEU mohou být použity na věc v převodním řízení, je třeba vyložit obě tato ustanovení.

34 V tomto ohledu platí, že okolnost, že předkládající soud uvedl v předběžné otázce pouze §lánek 45 SFEU, nebrání tomu, aby Soudní dvůr vyložil také §lánek 21 SFEU.

35 Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že Soudní dvůr může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi soudu, který mu položil předběžnou otázku, přihlídnout k unijním právním normám, na které vnitrostátní soud v předběžných otázkách neodkázal (rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 24 a citovaná judikatura).

K existenci omezení

36 Pokud jde zprv o §lánek 45 SFEU, je třeba připomenout, že i když ustanovení týkající se volného pohybu pracovníků podle svého znění směřují zejména k zajištění národního zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát převodu narušoval svobodné přijetí a výkon zaměstnání jedním z jeho státních příslušníků v jiném členském státě (rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 36 a citovaná judikatura).

37 V projednávaném případě je sleva na dani podle vnitrostátního práva poskytována daňovým poplatníkem, kteří pobírají příjem plynoucí ze starobního důchodu zdanitelného v Lucembursku, jehož výše dosahuje nejméně 300 eur ročně nebo 25 eur měsíčně, a jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

38 Jak přitom uvádí předkládající soud, osoba, která má nárok na starobní důchod není vystaveno potvrzení o srážené dani, pokud je tento důchod sice zdanitelný v Lucembursku, avšak není sražen u zdroje v tomto členském státě zejména z důvodu, že subjekt povinný k vyplácení uvedeného důchodu je usazen v jiném členském státě.

39 Z toho vyplývá, že daňové zvýhodnění, kterým je sleva na dani, není přiznáno daňovým poplatníkem s bydlištěm v Lucembursku, jejichž důchody zdanitelné v tomto členském státě pocházejí z jiného členského státu.

40 Vnitrostátní právní předpisy, o které se jedná v převodním řízení, tím, že zavádějí rozdílné zacházení s daňovými poplatníky, kteří mají bydliště v Lucembursku, podle členského státu, z něhož pocházejí starobní důchody zdanitelné v Lucembursku, které jsou jim vypláceny a tím, že

odepírají zvýhodnění ve formě slevy na dani daňovým poplatníkem, jejichž subjekt povinný k vyplácení důchodu je usazen na území jiného členského státu, mohou odradit pracovníky od toho, aby hledali nebo přijali zaměstnání v jiném členském státě než v Lucemburském velkovévodství.

41 Takové právní předpisy tedy zakládají omezení volného pohybu pracovníků, které je v zásadě zakázáno článkem 45 SFEU.

42 Pokud jde zadruhé o článek 21 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy, které znevýhodňují některé státní příslušníky pouze proto, že využili svobody pohybu a pobytu v jiném členském státě, představují omezení svobod, které čl. 21 odst. 1 SFEU přiznává každému občanu Unie (rozsudek ze dne 26. února 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 25 a citovaná judikatura).

43 Možnosti, které Smlouva skýtá v oblasti svobody pohybu občanů Unie, by totiž nemohly mít plný účinek, kdyby státního příslušníka členského státu mohly od jejich využití odradit předpisy jeho pobytu v jiném členském státě z důvodu právní úpravy jeho státu, která jej penalizuje jen proto, že těchto možností využil (rozsudek ze dne 26. února 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 26 a citovaná judikatura).

44 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě je daňové zvýhodnění, kterým je sleva na dani, odepřeno lucemburskému daňovému poplatníkovi, který využil svobody pohybovat se a pobývat v jiném členském státě, než je členský stát, jehož je státním příslušníkem, a kterému je z důvodu tohoto pobytu v tomto jiném členském státě vyplácen důchod subjektem povinným k jeho vyplácení, jenž je usazen v posledně uvedeném státě, je tento lucemburský daňový poplatník znevýhodněn ve srovnání s daňovými poplatníky, kteří nevyužili svobody pohybovat se a pobývat v jiném členském státě. Právní předpisy, o které se jedná v povodním řízení a které vedou k takovému zacházení, mohou odradit daňového poplatníka od toho, aby využil této svobody, a jsou tedy omezením svobod přiznaných článkem 21 SFEU.

K existenci odvodnění

45 Taková omezení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týkají situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo jsou odvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu (viz zejména rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 26).

46 Pokud jde o otázku, zda jsou dotčené situace objektivně srovnatelné, je třeba připomenout, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací se musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22 a ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17).

47 Lucemburská vláda v tomto ohledu tvrdí, že sleva na dani byla zavedena s cílem provádět selektivní daňovou politiku ve prospěch osob patřících k nejvíce znevýhodněným sociálním vrstvám tím, že je jim umožněno, aby na základě takového daňového zvýhodnění měly vyšší disponibilní příjem.

48 S ohledem na takový cíl však platí, že daňový poplatník-rezident, který pobírá starobní důchod ze zdroje v jiném členském státě, se nutně nenachází v jiné situaci, než daňový poplatník-rezident, který pobírá takový důchod od povinného subjektu usazeného ve státě bydliště, jelikož oba tyto daňové poplatníci mohou patřit k nejvíce znevýhodněným sociálním vrstvám.

49 Odvodnění omezení může být tudíž založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění

cíle, jenž sleduje, a aby nep?ekra?ovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatura).

50 V tomto ohledu lucemburská vláda tvrdí, že systém slevy na dani je od?vodn?n nutností zachovat soudržnost vnitrostátního da?ového systému, jelikož upravuje slevu na dani, která m?že být ú?inn?, spravedliv? a proveditelným zp?sobem poskytnuta a získána zp?t, aniž to mimo jiné vede k nep?im?né administrativní zát?ži.

51 Podle této vlády je tento systém slevy na dani jediným sch?dným ?ešením, které s sebou nenese nep?im?nou administrativní zát?ž pro orgány ve?ejné správy, subjekty povinné k vyplácení dot?ených p?íjm?, jakož i ob?any. Má za to, že aktualizované informace umož?ující ú?inn?, spravedliv? a vhodn? p?iznat slevu na dani mají totiž jen vnitrostátní subjekty pov?ené vyplácením d?chod? a hrazením sražené dan? do státního rozpo?tu, které mohou rovn?ž bezprost?edn? a ú?inn? poskytnout tuto slevu na dani dot?eným poplatník?m nebo získat její ?ástek zp?t.

52 Krom? toho je podle lucemburské vlády uvedený systém nezbytný k zachování soudržnosti celého vnitrostátního da?ového systému a v lucemburských právních p?edpisech existuje souvislost mezi systémem výběru dan?, v tomto p?ípad? srážkou dan? z p?íjm? z d?chod? ve smyslu ?l. 96 odst. 1 bod? 1 a 2 a ZDP, a slevou na dani.

53 Pokud jde zaprvé o úvahy administrativní povahy a praxi, na kterou lucemburská vláda odkazuje, je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r již skute?n? rozhodl, že nelze ?lenským stát?m upírat možnost napl?ovat legitimní cíle zavedením pravidel, která jsou p?íslušnými orgány snadno používána a kontrolována (rozsudek ze dne 24. února 2015, Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, bod 33 a citovaná judikatura).

54 Je však t?eba uvést, že ve v?ci v p?vodním ?ízení je zpochyb?ován nikoli systém založený na srážce u zdroje, nebo vhodnost a praktičnost vystavování potvrzení o srážené dani, nýbrž úplné odep?ení p?iznat da?ové zvýhodn?ní v p?ípad?, že dot?ený da?ový poplatník nem?že p?edložit takové potvrzení, i když spl?uje další podmínky k tomu, aby mohl mít nárok na uvedené zvýhodn?ní.

55 Nelze p?itom *a priori* vylou?it, že da?ový poplatník by mohl p?edložit relevantní doklady umož?ující da?ovým orgán?m ?lenského státu zdan?ní jasn? a p?esn? ov?it povahu a existenci starobních d?chod? pocházejících z jiného ?lenského státu (obdobn? viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, bod 53)

56 Nic totiž nebrání dot?eným da?ovým orgán?m v tom, aby požadovaly od tohoto da?ového poplatníka d?kazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda jsou spln?ny podmínky pro p?iznání uvedeného zvýhodn?ní upravené dot?enými právními p?edpisy, a v d?sledku toho, zda je, ?i není t?eba p?iznat požadované zvýhodn?ní (obdobn? viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, bod 54).

57 Lucemburská vláda v tomto ohledu neposkytla žádné informace o d?vodech, které by bránily op?ít se o informace p?edložené da?ovým poplatníkem, jenž se domáhá nároku na slevu na dani.

58 Jak dále uvedl generální advokát v bod? 68 svého stanoviska, lucemburská vláda se sice dovolává údajné administrativní zát?že a její nep?im?nosti, neuvádí však jejich p?esnou povahu.

59 V každém případě je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že praktické obtíže nemohou samy o sobě odvodnit porušení některé ze základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 60 a citovaná judikatura).

60 Z druhé nutnost zachovat soudržnost daňového systému může sice odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, aby však mohl argument založený na takovémto odvodnění obstát, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, jejíž bezprostřední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, body 54 a 55, jakož i citovaná judikatura).

61 V projednávaném případě se přitom lucemburská vláda nedovolává bezprostřední souvislosti mezi slevou na dani a určitou daňovou zátěží, jelikož důchody pocházející z jiného členského státu jsou stejně jako důchody z lucemburského zdroje zdanitelné v Lucembursku, nyníž se opírá o souvislost mezi slevou na dani a metodou výbĚru daně, a sice srážkou u zdroje, která se použije jen u důchodů vyplácených subjektem usazeným v Lucembursku. Daňové zvýhodnění, o které se jedná v povodním řízení, není tudíž kompenzováno určitou daňovou zátěží ve smyslu judikatury citované v předchozím bodě tohoto rozsudku.

62 Je tudíž třeba konstatovat, že omezení vyplývající z použití vnitrostátních daňových právních předpisů, o které se jedná v povodním řízení, jež jsou v zásadě zakázána články 21 a 45 SFEU, nemohou být odvodněna skutečnostmi tvrzenými lucemburskou vládou.

63 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 21 a 45 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy, o které se jedná v povodním řízení, jež vyhrazují nárok na slevu na dani pro důchodce daňovým poplatníkům, kteří jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Články 21 a 45 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy, o které se jedná v povodním řízení, jež vyhrazují nárok na slevu na dani pro důchodce daňovým poplatníkům, kteří jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

Podpisy.

* Jednací jazyk: : francouzština