

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

26. maj 2016 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 21 TEUF og 45 TEUF – fri bevægelighed og ophold for personer og arbejdstagere – indkomstskat – alderspension – pensionistskattefradrag – betingelser for tildeling – besiddelse af et kildeskattehort udstedt af en national myndighed«

I sag C-300/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal administratif (forvaltningsdomstol, Luxembourg) ved afgørelse af 16. juni 2015, indgået til Domstolen den 19. juni 2015, i sagen:

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

mod

Directeur de l'administration des contributions directes

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne A. Borg Barthet og E. Levits (refererende dommer),

generaladvokat: generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitssekretær: A. Calot Escobar,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den luxembourgske regering ved D. Holderer, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. februar 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Charles Kohll og Sylvie Kohll-Schlesser, der er pensionister med bopæl i Luxembourg, og directeur de l'administration des contributions directes (direktøren for forvaltningen af direkte skatter) vedrørende sidstnævntes afslag på skattefradrag til Charles Kohll for skatteårene 2009-2011.

Retsforskrifter

3 Artikel 96, stk. 1, i den ændrede lov af 4. december 1967 vedrørende indkomstskat (*Mémorial A 1967*, s. 1228, herefter »LIR«) i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»Følgende anses som indkomst hidrørende fra pensioner eller renter:

1. alderspension eller efterladtepension, der er oppebåret som følge af tidligere lønnet beskæftigelse, eller andre tillæg og ydelser, som er oppebåret i forbindelse med samme beskæftigelse – endog i tilfælde, hvor de ikke er oppebåret regelmæssig eller på frivillig basis
2. livrentebetalinger, pension eller andre regelmæssige tillæg og tillægsydelser, som udbetales af en uafhængig pensionskasse, hvis midler helt eller delvist hidrører fra bidrag fra de forsikrede, samt uddannelsestillæg og rente som omhandlet i artikel 96a

[...]«

4 LIR's artikel 139b, der blev indført i denne lov ved artikel 1, stk. 24, i lov af 19. december 2008 (*Mémorial A 2008*, s. 2622), bestemmer:

»(1) Der indrømmes et pensionistskattefradrag (CIP) til enhver skattepligtig, der oppebærer en indkomst hidrørende fra pensioner eller renter som omhandlet i artikel 96, [stk. 1, nr.] 1 og 2, i lov om indkomstskat, for hvilken beskatningsretten tilkommer Luxembourg, og som er i besiddelse af et kildeskatte kort. Skattefradraget beregnes kun én gang for samtlige pensioner og renter, der udbetales til den skattepligtige.

(2) Pensionistskattefradraget er fastsat til 300 EUR pr. år. Det månedlige beløb udgør 25 EUR. Pensionistskattefradraget er begrænset til den periode, hvor den skattepligtige oppebærer en indkomst hidrørende fra pensioner eller renter som omhandlet og på de betingelser, der fremgår [af stk. 1]. Udbetalingen heraf foretages af pensionskassen eller enhver anden pensionsudbetaler i det skatteår, det vedrører, ifølge de nærmere bestemmelser, der er fastsat i den i [stk. 4] omhandlede storhertugelige forordning. Der indrømmes ikke pensionistskattefradrag for beløb under 300 EUR om året eller 25 EUR om måneden. Skattefradraget ydes og tilbageføres udelukkende til pensionisten i forbindelse med en behørig skatteindeholdelse i løn, der foretages af pensionskassen eller enhver anden pensionsudbetaler på grundlag af et kildeskatte kort.

(3) Den pensionskasse eller pensionsudbetaler, som har udbetalt et pensionistskattefradrag eller et fradrag til enlige forældre, er berettiget til at modregne skattefradragene i de positive skatteindeholdelser, eller i givet faldt anmode om tilbagebetaling af det pågældende skattefradrag ifølge de nærmere bestemmelser, der er fastsat i den i [stk. 4] omhandlede storhertugelige forordning.

(4) Storhertugen kan ved forordning præcisere retningslinjerne for anvendelse af denne artikel.«

5 LIR's artikel 143, stk. 1, bestemmer:

»For hver enkelt lønmodtager udstedes der med de undtagelser, som er fastsat ved storhertugelig forordning, et kildeskatte kort med de oplysninger, som er nødvendige med henblik på anvendelsen af fradragssatsen, og som udfærdiges af

- a) myndigheden for direkte skatter under iagttagelse af særlige forskrifter ved fastsættelsen af fradraget
- b) af arbejdsgiveren med angivelse af de udbetalte vederlag, skatteindeholdelserne og de tildelte skattefradrag.

[...]

6 LIR's artikel 144 bestemmer:

»Bestemmelserne i artikel 136-143 finder tilsvarende anvendelse på de pensioner og livrentebetalinger, som er omhandlet i artikel 96, [stk. 1,] nr. 1 og 2. Tilpasningsforanstaltningerne fastsættes ved storhertugelig forordning.«

7 Artikel 1, stk. 1, i storhertugelig forordning af 19. december 2008 om gennemførelsesbestemmelserne for indrømmelse af skattefradrag til pensionister (*Mémorial A* 2008, s. 2645) bestemmer:

»Pensionistskattefradraget udbetales af pensionskassen eller enhver anden pensionsudbetaler til personer, som er besiddelse af et kildeskattekort med angivelse af pensionistskattefradraget. Såfremt skattefradraget ikke fremgår af kildeskattekortet, eller pensionisten ikke er i besiddelse af et kildeskattekort, kan pensionskassen eller enhver anden pensionsudbetaler ikke indrømme et skattefradrag.

[...]

Overenskomsten mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning

8 Overenskomsten mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue, undertegnet i Haag den 8. maj 1968 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) bestemmer i artikel 19, at med forbehold af bestemmelserne i artikel 20, stk. 1, kan pensioner og lignende vederlag, der udbetales for tidligere udført lønnet beskæftigelse til en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat.

9 I henhold til overenskomstens artikel 20, stk. 1, kan vederlag, herunder pensioner, der udbetales direkte af, eller af fonds oprettet af, en af de kontraherende stater, dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller andre offentligretlige juridiske personer til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, denne underafdeling, lokale myndighed eller anden offentligretlige juridiske person under udøvelse af offentlige funktioner beskattes i denne stat.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Charles Kohll og hans hustru Sylvie Kohll-Schlesser, der begge er luxembourgske statsborgere, har bopæl i Luxembourg. Charles Kohll modtager to nederlandske pensioner, der hidrører fra Shell International BV og Sociale Verzekeringsbank (en socialforsikringsinstitution). Sylvie Kohll-Schlesser modtager ligeledes pension fra sidstnævnte.

11 Den 20. februar 2013 indgav Charles Kohll en klage over indkomstskatteopgørelsen for 2009-2011 med den begrundelse, at de luxembourgske skattemyndigheder ikke havde indrømmet ham det pensionistskattefradrag, som er omhandlet i LIR's artikel 139b (herefter »skattefradraget«).

12 Ved afgørelse af 23. september 2013 afviste directeur de l'administration des contributions directes (direktøren for myndigheden for direkte skatter) Charles Kohll's klage – for det første på grund af en for sen indgivelse, idet den vedrørte indkomst, som var oppebåret i 2009, og derfor ikke kunne behandles, og for det andet fordi den vedrørte indkomst, som var oppebåret i 2010 og 2011 – og bekræftede, at Charles Kohll ikke var berettiget til pensionistskattefradrag, og pålagde ham en efteropkrævning for indkomstskatten for disse år.

13 Den 10. december 2013 anlagde Charles Kohll og Sylvie Kohll-Schlessers sag ved den forelæggende ret, tribunal administratif (forvaltningsdomstol), med påstand om annulation af afgørelsen fra direktøren for myndigheden for direkte skatter.

14 Det er denne rets opfattelse, at Sylvie Kohll-Schlessers' søgsmål, der ikke var blevet anlagt i hendes eget navn i den forudgående klage til direktøren for myndigheden for direkte skatter, skal afvises, men at Charles Kohlls søgsmål kan antages til realitetsbehandling. Charles Kohll har navnlig anfægtet foreneligheden af LIR's artikel 139b med princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed, som er fastsat ved artikel 45 TEUF.

15 Den forelæggende ret har præciseret, at der indrømmes et skattefradrag til enhver skattepligtig person, der oppebærer en indkomst hidrørende fra pensioner eller renter som omhandlet i LIR's artikel 96, stk. 1, nr. 1) og 2), forudsat at beskatningsretten tilkommer Storhertugdømmet Luxembourg, og den skattepligtige er i besiddelse af et kildeskattekort.

16 Selv om de pensioner, der er omhandlet i den sag, der er indbragt for den forelæggende ret, skal beskattes i Luxembourg, er det imidlertid ubestrideligt, at der ikke er blevet udstedt et kildeskattekort til Charles Kohll vedrørende de pensioner, som han hævder, at han er berettiget til et skattefradrag for.

17 I denne forbindelse har den forelæggende ret anført, at LIR's artikel 139b kan medføre en indirekte forskelsbehandling, for så vidt som denne bestemmelse gør indrømmelsen af den omstridte skattefordel betinget af, at den potentielle modtager er i besiddelse af et kildeskattekort. Denne skattefordel bliver nemlig ikke indrømmet til personer, som oppebærer løn eller pensioner, der ikke er genstand for kildeskat, såsom pensioner af udenlandsk oprindelse.

18 På denne baggrund har tribunal administratif (forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed, som navnlig er fastsat i artikel 45 TEUF, til hinder for bestemmelserne i [LIR's] artikel 139b, stk. 1, for så vidt som disse forbeholder indrømmelsen af det heri omhandlede skattefradrag til de personer, der er i besiddelse af et kildeskattekort?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 45 TEUF er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der udelukkende indrømmer et pensionistskattefradrag til skattepligtige personer, som er i besiddelse af et kildeskattekort.

Om den omhandlede frihed

20 Det skal indledningsvis undersøges, om artikel 45 TEUF som den forelæggende ret ønsker en fortolkning af, kan påberåbes i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører en medlemsstats skattemæssige behandling af alderspensioner, der udbetales til en i denne medlemsstat bosat person af en pensionsudbetaler, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

21 Den luxembourgske regering er nemlig i tvivl med hensyn til anvendeligheden af den i hovedsagen omhandlede bestemmelse, og Europa-Kommissionen er af den opfattelse, at bestemmelsen udelukkende finder anvendelse, såfremt Charles Kohll var blevet hjemmehørende i Luxembourg med det formål for øje at søge eller udøve beskæftigelse i denne medlemsstat, inden han gik på pension. Artikel 45 TEUF finder nemlig ikke anvendelse på Charles Kohlls situation, såfremt han blev hjemmehørende i Luxembourg efter, at han var blevet pensioneret, og han ikke havde til hensigt at udøve nogen form for beskæftigelse dér.

22 Det bemærkes i denne forbindelse, at enhver EU-borger, som har gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, og som har haft erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (dom af 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

23 Hvad angår den pension, som er udbetalt til Charles Kohll af Shell International, er det for det første ubestrideligt, at den hidrører fra hans tidligere lønnede beskæftigelse i en anden medlemsstat – i den foreliggende sag Nederlandene – end den, som han er statsborger i, og i hvilken han har bopæl på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

24 Da Charles Kohll har haft lønnet beskæftigelse i en anden medlemsstat, har han imidlertid gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, som gælder i medfør af artikel 45 TEUF.

25 Domstolen har fastslået, at den omstændighed, at en person ikke længere er i beskæftigelse, ikke indebærer, at den pågældende fortaber visse rettigheder, der beror på status som arbejdstager, og at en supplerende alderspension, som ydes for en tidligere erhvervsmæssig beskæftigelse, der er ophørt, henhører under sådanne rettigheder. Pensionsretten er nemlig uadskilleligt forbundet med den objektive status som arbejdstager (jf. i denne retning dom af 15.6.2000, Seher, C-302/98, EU:C:2000:322, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

26 Situationen for en skattepligtig person som Charles Kohll, der får udbetalt pension for lønnet beskæftigelse, som han har udøvet i en anden medlemsstat end den, som han er statsborger i, eller hvor han bor på tidspunktet på de faktiske omstændigheder, adskiller sig dermed fra situationen for en person, som har haft hele sin beskæftigelse i den medlemsstat, i hvilken den pågældende er statsborger, og som først har gjort brug af retten til ophold i en anden medlemsstat efter at være gået på pension, og som derfor ikke kan påberåbe sig den frie bevægelighed, som artikel 45 TEUF garanterer (jf. i denne retning dom af 9.11.2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, præmis 16).

27 Denne konstatering modsiges i øvrigt ikke af dom af 19. november 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), idet Domstolen i denne doms præmis 21 fastslog, at en pensionist, som forlader den medlemsstat, hvor vedkommende har tilbragt hele sit arbejdsliv for at flytte til en anden medlemsstat, kan påberåbe sig den frie bevægelighed som unionsborger i henhold til artikel 21 TEUF, når den pågældendes situation ikke er omfattet af den frie bevægelighed, der er

sikret ved artikel 45 TEUF.

28 En person, der som Charles Kohll er statsborger i en medlemsstat og bosat i denne, kan dermed påberåbe sig artikel 45 TEUF, for så vidt angår den alderspension, der udbetales for hans tidligere lønnede beskæftigelse i en anden medlemsstat end den, som han er statsborger i, eller hvor han havde bopæl på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, uanset om han efter at have arbejdet i denne anden medlemsstat, er flyttet tilbage til sin oprindelsesmedlemsstat med henblik på at søge og udøve beskæftigelse dér.

29 Hvad for det andet angår den pension, som socialforsikringsinstitutionen udbetaler til Charles Kohll, fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at parterne i hovedsagen med henvisning til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 20, stk. 1, har anfægtet retsgrundlaget for udbetalingen af pensionen til den pågældende, og Storhertugdømmet Luxembourgs ret til at beskatte denne udbetaling.

30 Samtidig med at den forelæggende ret har fremhævet, at denne pension udbetales til alle personer, som har haft bopæl i Nederlandene, uanset om de har haft lønnet beskæftigelse dér, er den imidlertid af den opfattelse, at pensionen er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, selv om denne bestemmelse vedrører pensioner, som udbetales for tidligere lønnet beskæftigelse.

31 Det tilkommer den forelæggende ret at fastlægge det retsgrundlag, som ligger til grund for denne socialforsikringsinstitutionens udbetaling af pension til Charles Kohll og navnlig undersøge, om denne pension, selv om den a priori tildeles alle personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, i det foreliggende tilfælde ikke desto mindre blev tildelt Charles Kohll som følge af hans lønnede beskæftigelse i Nederlandene, eller om pensionsbeløbet beror på hans status som lønmodtager. Hvis dette er tilfældet, kan artikel 45 TEUF påberåbes i hovedsagen af de samme grunde som dem, der er anført i denne doms præmis 23-28.

32 Hvis det derimod konstateres, at hverken socialforsikringsinstitutionens forpligtelse til at udbetale pension til Charles Kohll, eller selve pensionsbeløbet afhænger af hans status som arbejdstager, men af den omstændighed, at han har boet i Nederlandene, kan artikel 21 TEUF, der generelt fastsætter enhver unionsborgers ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, påberåbes.

33 Eftersom både artikel 21 TEUF og artikel 45 TEUF finder anvendelse på hovedsagen, skal disse to bestemmelser fortolkes.

34 Den omstændighed, at den forelæggende ret alene har henvist til artikel 45 TEUF i sit præjudicielle spørgsmål, er ikke til hinder for, at Domstolen ligeledes foretager en fortolkning af artikel 21 TEUF.

35 Ifølge Domstolens faste praksis kan Domstolen nemlig med henblik på at give den nationale ret, som har forelagt det præjudicielle spørgsmål, et hensigtsmæssigt svar, inddrage EU-regler, som den nationale ret ikke har henvist til i sine præjudicielle spørgsmål (dom af 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion

36 Hvad for det første angår artikel 45 TEUF bemærkes, at selv om bestemmelserne om arbejdskraftens frie bevægelighed efter deres ordlyd særligt har til formål at sikre national behandling i værtsstaten, er de også til hinder for, at oprindelsesstaten hindrer, at en af dens statsborgere frit accepterer og udøver en beskæftigelse i en anden medlemsstat (dom af

28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

37 I den foreliggende sag indrømmes der ifølge national ret et skattefradrag til de skattepligtige personer, som oppebærer en indkomst hidrørende fra en i Luxembourg skattepligtig alderspension under 300 EUR om året eller 25 EUR om måneden. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der i henhold til artikel 139b, stk. 1, i lov om indkomstskat (loi concernant l'impôt sur le revenu, herefter »lov om indkomstskat«) i den affattelse, der finder anvendelse på indkomst i 2009 og følgende år, indrømmes et pensionistskattefradrag til enhver skattepligtig person, der oppebærer en indkomst hidrørende fra pensioner eller renter som omhandlet i artikel 96, stk. 1, nr. 1) og 2), i lov om indkomstskat, for hvilken beskatningsretten tilkommer Luxembourg, og som er i besiddelse af et kildeskattekort.

38 Som anført af den forelæggende ret får en person, der oppebærer en alderspension ikke udleveret et kildeskattekort, når denne pension, uanset om den beskattes i Luxembourg, ikke er genstand for kildebeskatning i denne medlemsstat, navnlig henset til at pensionsudbetaleren er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

39 Det følger heraf, at skattefordelen, som består i et skattefradrag, ikke indrømmes skattepligtige personer, som er bosiddende i Luxembourg, og hvis pensioner, uanset om de beskattes i denne medlemsstat, har oprindelse i en anden medlemsstat.

40 Da der er indført en forskellig behandling af skattepligtige personer, som bor i Luxembourg, alt efter i hvilken medlemsstat den alderspension, som de oppebærer, og som beskattes i Luxembourg, har sin oprindelse, og idet de skattepligtige personer, hvis pensionsudbetaleren er hjemmehørende på en anden medlemsstats område, afskæres fra en skattemæssig fordel i form af et skattefradrag, kan den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning afholde arbejdstagere fra at søge eller tage arbejde i en anden medlemsstat end Storhertugdømmet Luxembourg.

41 En sådan lovgivning udgør derfor en restriktion af arbejdskraftens frie bevægelighed, der er forbudt i medfør af artikel 45 TEUF.

42 Hvad for det andet angår artikel 21 TEUF fremgår det af Domstolens faste praksis, at en national lovgivning, som stiller visse nationale statsborgere ringere, blot fordi de har gjort brug af deres ret til at færdes og opholde sig frit i en anden medlemsstat, udgør en restriktion for de friheder, som ifølge artikel 21, stk. 1, TEUF tilkommer enhver unionsborger (dom af 26.2.2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

43 De i traktaten fastsatte rettigheder med hensyn til fri bevægelighed for unionsborgerne ville nemlig ikke få fuld gennemslagskraft, såfremt en statsborger fra en medlemsstat – på grund af de hindringer, der skyldes dennes ophold i en anden medlemsstat – kunne blive afskrækket fra at udøve dem som følge af en lovgivning i den pågældendes oprindelsesstat, der stiller vedkommende ringere, alene fordi denne har udnyttet rettighederne (dom af 26.2.2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, præmis 6 og den deri nævnte retspraksis).

44 For så vidt som den skattefordel, der består i et skattefradrag, nægtes en luxembourgsk skattepligtig person, som gjort brug af sin ret til frit at færdes og tage ophold i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor han er statsborger, og som i medfør af sit ophold i denne anden medlemsstat modtager en pension, som udbetales af en pensionsudbetaler, som har hjemsted i sidstnævnte medlemsstat, befinder denne luxembourgiske skatteyder sig i en ringere situation end de skattepligtige personer, som ikke har gjort brug af deres ret til frit at færdes og tage ophold i en anden medlemsstat. Den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som har indført en sådan forskellig behandling, kan afskrække en skatteyder fra at gøre brug af denne frihed, og den udgør dermed en restriktion for de friheder, som anerkendes i henhold til artikel 21, stk. 1,

TEUF.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en begrundelse

45 Sådanne restriktioner kan kun være tilladte, hvis de vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. bl.a. dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 26).

46 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede situationer er objektivt sammenlignelige, bemærkes, at sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (jf. i denne retning dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22, og af 6.9.2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17).

47 Den luxembourgske regering har i denne forbindelse gjort gældende, at skattefradraget blev indført med henblik på at forfølge en selektiv skattepolitik til fordel for de mest sårbare grupper i samfundet ved at give dem mulighed for at opnå en højere indkomst som følge af denne skattemæssige fordel.

48 En hjemmehørende skattepligtig person, som modtager en alderspension, der har oprindelse i en anden medlemsstat, befinder sig set i forhold til dette formål imidlertid ikke nødvendigvis i en anden situation end den hjemmehørende skattepligtige person, som modtager en sådan pension fra en udbetaler, der er hjemmehørende i hans bopælsstat, eftersom begge disse skattepligtige personer kan tilhøre en af de mest sårbare grupper i samfundet.

49 Restriktionen kan derfor kun begrundes i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at restriktionen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

50 Den luxembourgske regering har i denne forbindelse gjort gældende, at systemet med skattefradrag er begrundet i behovet for at opretholde sammenhængen i det nationale skattesystem, hvilket sikres bedst ved en indrømmelse af et skattefradrag, der effektivt, ligeligt og direkte ydes og tilbageføres uden uforholdsmæssige administrative konsekvenser for forvaltningen.

51 Ifølge denne regering er denne skatteordning for det første det eneste praktiske alternativ, der ikke indebærer uforholdsmæssige administrative konsekvenser for forvaltningen, dem, der udbetaler de omhandlede indkomster eller for de enkelte modtagere. Det er alene de nationale organer, som foretager udbetaling af pensionen og en overførsel af kildeskatten til skattemyndighederne, som for det første er i besiddelse af de ajourførte oplysninger på baggrund af hvilke der effektivt, rimeligt og hensigtsmæssigt kan indrømmes et skattefradrag, og for det andet direkte og effektivt vil kunne opkræve eller tilbagebetale dette skattefradrag til de berørte skattepligtige personer.

52 Dette skattesystem er for det andet nødvendigt med henblik på at opretholde sammenhængen i det nationale skattesystem som helhed, og i den luxembourgske lovgivning foreligger der en forbindelse mellem bestemmelserne vedrørende opkrævning af indkomstskat – i det foreliggende tilfælde skatteindeholdelse af indtægt hidrørende fra pensioner som omhandlet i LIR's artikel 96, stk. 1, nr. 1) og 2) – og skattefradraget.

53 Hvad for det første angår de praktiske og administrative overvejelser som den

luxembourgiske regering har henvist til, bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at medlemsstaterne ikke kan afskæres fra muligheden for at opfylde legitime mål ved at indføre generelle regler, som de kompetente myndigheder let kan forvalte og håndhæve (dom af 24.2.2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

54 Det skal imidlertid bemærkes, at det som tvisten i hovedsagen drejer sig om, hverken er kildeskatteordningen eller den passende og praktiske karakter af udleveringen af et kildeskatte kort, men derimod det kategoriske afslag på at indrømme en sådan skattemæssig fordel, når den berørte skattepligtige person ikke er i stand til at fremlægge et kildeskatte kort, uanset om vedkommende opfylder de øvrige nødvendige betingelser for at udnytte den nævnte skattefordel.

55 Det kan ikke på forhånd udelukkes, at den skattepligtige er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at der faktisk er oppebåret indtægt af pension modtaget fra en anden medlemsstat, og kontrollere arten af disse udgifter (jf. analogt dom af 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 53).

56 Der er heller intet til hinder for, at de pågældende skattemyndigheder kræver, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de i lovgivningen fastsatte betingelser for fradragsret for udgifterne er opfyldt, og dermed afgøre, om det krævede fradrag skal godkendes (jf. analogt dom af 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 54).

57 Den luxembourgiske regering har i denne forbindelse ikke angivet grundene til, at en afgørelse ikke kan støttes på oplysninger, som er indgivet af en skattepligtig, der anmoder om at drage fordel af den i hovedsagen omhandlede skattemæssige fordel.

58 Som generaladvokaten i øvrigt har anført i punkt 68 i forslaget til afgørelse, har den luxembourgiske regering ikke klart anført, hvori de påståede administrative problemer og deres uforholdsmæssige karakter består.

59 Under alle omstændigheder skal det bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at praktiske vanskeligheder ikke alene kan begrunde en tilsidesættelse af en traktatsikret grundlæggende frihed (dom af 1.7.2010, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, C233/09, EU:C:2010:397, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

60 Såfremt hensynet til at sikre sammenhængen i et skattesystem kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, kræver Domstolen imidlertid, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet denne sammenhængs direkte karakter skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 1.7.2010, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 54 og 55 og den deri nævnte retspraksis).

61 I den foreliggende sag har den luxembourgiske regering ikke gjort gældende, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem skattefradraget og en bestemt skatteopkrævning, henset til at pensioner modtaget fra en anden medlemsstat i lighed med pensioner modtaget i Luxembourg beskattes i Luxembourg, men den har derimod henvist til, at der foreligger en sammenhæng mellem skattefradraget og en beskatningsteknik, dvs. kildeskatten, som alene finder anvendelse på pensioner, hvis udbetaleren er hjemmehørende i Luxembourg. Den i hovedsagen omhandlede skattemæssige fordel udlignes derved ikke ved en bestemt skatteopkrævning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den i foregående præmis nævnte

retspraksis.

62 Det må følgelig konstateres, at de restriktioner, som følger af anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 21 TEUF og artikel 45 TEUF, ikke kan begrundes i nogen af de hensyn, som den luxembourgske regering har påberåbt sig.

63 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 21 TEUF og 45 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der udelukkende indrømmer et pensionistskattefradrag til skattepligtige personer, som er i besiddelse af et kildeskattkort.

Sagens omkostninger

64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 21 TEUF og 45 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der udelukkende indrømmer et pensionistskattefradrag til skattepligtige personer, som er i besiddelse af et kildeskattkort.

Underskrifter

* Processprog: fransk.