

PRESUDA SUDA (dixième chambre)

26. svibnja 2016. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – ?lanci 21. i 45. UFEU-a – Slobodno kretanje i boravak osoba i radnika – Porez na dohodak – Starosna mirovina – Porezni kredit za umirovljenike – Uvjeti za dodjelu – Posjedovanje porezne kartice koju izdaje nacionalno upravno tijelo“

U predmetu C-300/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal administratif (Luksemburg), odlukom od 16. lipnja 2015., koju je Sud zaprimio 19. lipnja 2015., u postupku

Charles Kohll

Sylvie Kohll-Schlesser

protiv

Directeur de l'administration des contributions directes,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, A. Borg Barthet i E. Levits (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za luksemburšku vladu, D. Holderer, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, W. Roels i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. velja?e 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 45. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Charlesa Kohlla i Sylvie Kohll-Schlesser, umirovljenika s prebivalištem u Luksemburgu, i directeura de l'administration des contributions directes zbog odbijanja potonjeg da C. Kohllu dodijeli porezni kredit za porezne godine 2009. do 2011.

Pravni okvir

3 U skladu s ?lankom 96. stavkom 1. Izmijenjenog zakona od 4. prosinca 1967. o porezu na dohodak (*Mémorial A 1967.*, str. 1228., u daljnjem testu: ZPD), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka ?injenica iz glavnog postupka:

„Dohocima od mirovine ili rente smatraju se:

1. starosne mirovine i obiteljske mirovine ste?ene na temelju ranijeg zanimanja zaposlenika i druge naknade i prednosti, uklju?uju?i i neperiodi?ne ili dobrovoljne, ste?ene po istoj osnovi;
2. zaostala potraživanja renti, mirovina ili drugih periodi?nih naknada i uzgrednih davanja koje ispla?uje neovisni mirovinski fond koji se u cijelosti ili djelomi?no financira uplatama doprinosa osiguranika kao i mirovine odgajatelja i rente iz ?lanka 96.a;

[...]“

4 U skladu s ?lankom 139.b ZPD-a, koji je u taj zakon unesen ?lankom 1. 24° Zakona od 19. prosinca 2008. (*Mémorial A 2008.*, str. 2622.):

„(1) Porezni kredit za umirovljenike (PKU) odobrava se svim poreznim obveznicima koji ostvaruju dohodak od mirovine ili rente u smislu ?lanka 96. [stavka 1. podstavaka] 1. i 2., koji se oporezuju u Luksemburgu i koji imaju poreznu karticu. Porezni kredit uzima se u obzir samo jednom za sve mirovine i rente dodijeljene poreznom obvezniku.

(2) Porezni kredit za umirovljenike odre?en je u iznosu od 300 eura godišnje. Mjese?ni je iznos 25 eura. Porezni kredit za umirovljenike ograni?en je na razdoblje u kojem porezni obveznik prima dohodak od mirovina ili renti u smislu i pod uvjetima iz [stavka 1.]. Ispla?uje ga mirovinski fond ili bilo koji drugi isplatitelj mirovine tijekom porezne godine na koju se odnosi, u skladu s postupcima koje ?e utvrditi uredba velikog vojvode iz [stavka] 4. Porezni kredit za umirovljenike ne primjenjuje se na mirovine niže od 300 eura godišnje ili 25 eura mjese?no. Porezni kredit može se ura?unati i naknaditi umirovljeniku samo u sklopu obustave poreza na pla?e koju obavlja mirovinski fond ili bilo koji drugi isplatitelj mirovine, a na temelju porezne kartice.

(3) Mirovinski fond ili isplatitelj mirovine koji je isplatio porezni kredit za umirovljenike i porezni kredit za samohrane roditelje može kompenzirati dodijeljene kredite pozitivnim obustavama poreza ili, ovisno o slu?aju, tražiti povrat unaprijed ispla?enih poreznih kredita u skladu s postupcima koje ?e utvrditi luksemburški zakon iz [stavka] 4.

(4) Uredba velikog vojvode može urediti na?ine primjene ovog ?lanka.“

5 U skladu s ?lankom 143. stavkom 1. ZPD-a:

„Za svakog radnika, osim iznimaka koje ?e se predvidjeti uredbom velikog vojvode, utvrdit ?e se porezna kartica koja ?e sadržavati podatke nužne za primjenu poreznih stopa i služiti za upise

a) specifi?nih zahtjeva Administration des contributions directes koje treba uzeti u obzir prilikom utvrđivanja poreza;

b) odobrenih primanja, obavljenih obustava poreza i poreznih kredita koje je upisao poslodavac.

[...]"

6 ?lanak 144. ZPD-a odre?uje:

„Odredbe ?lanaka 136. do 143. primjenjuju se analogijom na mirovine i zaostala potraživanja renti iz to?aka 1. i 2. ?lanka 96. [stavka 1.]. Mjere prilagodbe utvr?uju se uredbom velikog vojvode.“

7 U skladu s ?lankom 1. stavkom 1. Uredbe velikog vojvode od 19. prosinca 2008. kojom se ure?uju na?ini primjene odobrenja poreznog kredita za umirovljenike (*Mémorial A* 2008, str. 2645.):

„Porezni kredit za umirovljenike (PKU) odobrava mirovinski fond ili bilo koji drugi isplatitelj mirovine svojim umirovljenicima koji imaju poreznu karticu u kojoj je upisan PKU. Ako porezni kredit nije upisan u poreznoj kartici ili ako umirovljenik nema poreznu karticu, mirovinski fond ili bilo koji drugi isplatitelj mirovine nije ovlašten odobriti porezni kredit.

[...]"

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izme?u Velikog Vojvodstva Luksemburga i Kraljevine Nizozemske

8 Ugovor sklopljen izme?u Velikog Vojvodstva Luksemburga i Kraljevine Nizozemske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i spre?avanju izbjegavanja pla?anja poreza na dohodak i imovinu, potpisan u Haagu 8. svibnja 1968., u verziji koja je bila na snazi u vrijeme ?injenica iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), u ?lanku 19. odre?uje da se, iznimno od odredbe ?lanka 20. stavka 1. tog ugovora, mirovine i druga sli?na primanja ispla?eni rezidentu dr?ave ugovornice po osnovi prijašnjeg nesamostalnog rada oporezuju samo u toj dr?avi.

9 U skladu s ?lankom 20. stavkom 1. navedenog ugovora, primanja, uklju?uju?i mirovine, koja je jedna od dr?ava ugovornica, njezine politi?ke organizacijske jedinice, lokalna tijela ili druge pravne osobe javnog prava, bilo izravno, bilo putem fondova koje su osnovali, isplatila fizi?koj osobi na temelju usluga izvršenih toj dr?avi, organizacijskoj jedinici, lokalnom tijelu ili drugoj pravnoj osobi javnog prava vršenjem javnih funkcija oporezuju se u toj dr?avi.

Glavni postupak i prethodno pitanje

10 C. Kohll i njegova supruga S. Kohll-Schlesser, oboje luksemburški dr?avljanima, imaju prebivalište u Luksemburgu. C. Kohll prima dvije mirovine iz Nizozemske, pri ?emu mu prvu ispla?uje društvo Shell International B.V., a drugu Sociale Verzekeringsbank (zavod za socijalno osiguranje). S. Kohll-Schlesser tako?er prima mirovinu od potonjeg.

11 C. Kohll podnio je 20. velja?e 2013. prigovor protiv privremenih poreznih rješenja za godine 2009. do 2011. s obrazloženjem da mu luksemburška porezna uprava nije odobrila porezni kredit za umirovljenike predvi?en ?lankom 139.b ZPD-a (u daljnjem tekstu: porezni kredit).

12 Odlukom od 23. rujna 2013. directeur de l'administration des contributions directes odbio je prigovor C. Kohlla jer se, s jedne strane, odnosio na prihode iz 2009., pa ga je stoga smatrao zakašnjelim i time nedopuštenim, i, s druge strane, jer se odnosio na prihode iz 2010. i 2011., potvrdivši da C. Kohll ne ispunjava uvjete za dodjelu poreznog kredita te je porez na dohodak za te godine izmijenio na njegovu štetu.

13 C. Kohll i S. Kohll-Schlesser 10. prosinca 2013. podnijeli su sudu koji je uputio zahtjev,

tribunalu administratif (Luksemburg), tužbu za poništenje te odluke directeurs de l'administration des contributions directes.

14 Taj sud smatra da je tužba S. Kohll-Schlesser, koja nije u svoje vlastito ime ranije podnijela prigovor directeuru de l'administration des contributions directes, nedopuštena, a da je tužba C. Kohlla dopuštena. On osobito osporava usklađenost članka 139.b ZPD-a s načelom slobodnog kretanja radnika iz članka 45. UFEU-a.

15 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se porezni kredit odobrava svakom poreznom obvezniku koji prima dohodak od mirovine ili rente u smislu članka 96. stavka 1. podstavaka 1. i 2. ZPD-a, pod uvjetom da Veliko Vojvodstvo Luksemburg ima pravo oporezivanja i da porezni obveznik ima poreznu karticu.

16 Prema mišljenju tog suda, iako su mirovine koje su predmet spora o kojem on odlučuje oporezive u Luksemburgu, nije sporno da C. Kohllu nije izdana porezna kartica u vezi s mirovinama na temelju kojih on traži pravo na porezni kredit.

17 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev ističe da članak 139.b ZPD-a može uzrokovati neizravnu diskriminaciju jer ta odredba uvjetuje odobrenje poreznog kredita time da njegov potencijalni korisnik ima poreznu karticu. Međutim, taj porezni kredit ne dodjeljuje se osobama koje primaju plaće ili mirovine koje nisu podvrgnute obustavi poreza na izvoru, kao što su to mirovine iz inozemstva.

18 U tim je okolnostima tribunal administratif odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Jesu li načelu slobodnog kretanja radnika, zaštićenom, među ostalim, člankom 45. UFEU-a, protivne odredbe članka 139.b stavka 1. Izmijenjenog zakona o porezu na dohodak, s obzirom na to da, u skladu s tim odredbama, samo osobe koje posjeduju poreznu karticu imaju pravo na porezni kredit predviđen u tom članku?“

O prethodnom pitanju

19 Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li članak 45. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivan nacionalni porezni propis kao što je onaj u glavnom postupku, koji pogodnost poreznog kredita za umirovljenike predviđa samo za porezne obveznike koji imaju poreznu karticu.

O predmetnoj slobodi

20 Najprije treba ispitati može li se pozvati na članak 45. UFEU-a, čije je tumačenje zatražio sud koji je uputio zahtjev, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se odnosi na način na koji država članica oporezuje starosne mirovine koje je rezidentu te države članice isplatio isplatelj mirovine sa sjedištem u drugoj državi članici.

21 Naime, luksemburška vlada izražava dvojbe u vezi s primjenjivošću te odredbe na glavni spor, a Europska komisija smatra da se ta odredba može primijeniti samo u slučaju da je C. Kohll postao luksemburški rezident prije odlaska u mirovinu kako bi u toj državi članici tražio ili obavljao zaposlenje. Članak 45. UFEU-a ne primjenjuje se na situaciju C. Kohlla ako je on već imao status umirovljenika kada se naselio u Luksemburg i ondje nije namjeravao obavljati profesionalnu djelatnost.

22 U tom pogledu važno je podsjetiti da svaki državljanin Europske unije, neovisno o svojem prebivalištu i državljanstvu, koji je iskoristio pravo na slobodno kretanje radnika i obavljao

profesionalnu djelatnost u državi ?lanici razli?itoj od države u kojoj ima prebivalište, spada u podru?je primjene ?lanka 45. UFEU-a (presuda od 28. velja?e 2013., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, t. 34. i navedena sudska praksa).

23 Najprije, u pogledu mirovine koju C. Kohllu ispla?uje Shell International, nije sporno da se ona temelji na tu?iteljevu prijašnjem nesamostalnom radu u državi ?lanici, u ovom slu?aju Nizozemskoj, koja nije država koje je on državljanin i u kojoj prebiva u vrijeme nastanka ?injenica iz glavnog postupka.

24 C. Kohll je time što je bio zaposlen u drugoj državi ?lanici iskoristio pravo na slobodno kretanje iz ?lanka 45. UFEU-a.

25 Sud je presudio da ?injenica da se neka osoba više ne nalazi u radnom odnosu ne zna?i da joj nisu osigurana odre?ena prava povezana sa statusom radnika i da starosna mirovina ?ija isplata ovisi o postojanju ranijeg radnog odnosa koji je završio spada u tu kategoriju prava. Naime, pravo na mirovinu neodvojivo je povezano s objektivnim statusom radnika (vidjeti u tom smislu presudu od 15. lipnja 2000., Sehrer, C?302/98, EU:C:2000:322, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

26 Položaj poreznog obveznika kao što je C. Kohll, koji prima mirovinu na temelju zaposlenja koje je obavljao u državi ?lanici koja nije država koje je on državljanin i u kojoj prebiva u vrijeme nastanka ?injenica iz glavnog postupka, razlikuje se od položaja osobe koja je cijelu profesionalnu karijeru provela u državi ?lanici koje je državljanin i koja je svoje pravo da prebiva u drugoj državi ?lanici iskoristila tek nakon umirovljenja te se stoga ne može pozivati na slobodu kretanja osiguranu ?lankom 45. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2006., Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, t. 16.).

27 Ta tvrdnja, osim toga, nije u suprotnosti s presudom od 19. studenoga 2015. (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), u kojoj je Sud u to?ki 21. presudio da se umirovljenik koji napusti državu ?lanicu u kojoj je proveo cijelu profesionalnu karijeru kako bi se preselio u drugu državu ?lanicu može, kada slu?aj ne potpada pod slobodno kretanje zajam?eno ?lankom 45. UFEU-a, pozvati na pravo na slobodno kretanje kao gra?anin Unije na temelju ?lanka 21. UFEU-a.

28 Posljedi?no, državljanin i rezident države ?lanice kao što je C. Kohll može se pozvati na ?lanak 45. UFEU-a u pogledu starosne mirovine ispla?ene po osnovi svojeg prijašnjeg nesamalnog rada u državi ?lanici koja nije država koje je on državljanin ili u kojoj prebiva u vrijeme nastanka ?injenica iz glavnog postupka, neovisno o ?injenici je li se nakon što je radio u toj drugoj državi ?lanici nastanio u svojoj državi ?lanici podrijetla kako bi tražio ili obavljao zaposlenje.

29 Kao drugo, što se ti?e mirovine koju je C. Kohllu isplatio zavod za socijalno osiguranje, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da se stranke glavnog postupka ne slažu u pogledu pravne osnove na temelju koje je ta mirovina odobrena tu?itelju i u pogledu prava Velikog Vojvodstva Luksemburga da je oporezuje, uzimaju?i u obzir ?lanak 20. stavak 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

30 Sud koji je uputio zahtjev, pojašnjavaju?i da se ta mirovina dodjeljuje svim osobama koje su imale prebivalište u Nizozemskoj, neovisno o tome jesu li ondje bile zaposlene, svejedno smatra da je ona obuhva?ena ?lankom 19. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, iako se ta odredba odnosi na mirovine ispla?ene po osnovi nesamalnog rada.

31 Sud koji je uputio zahtjev treba utvrditi pravni temelj na temelju kojeg je zavod za socijalno osiguranje isplatio mirovinu C. Kohllu i osobito provjeriti je li ta mirovina, koja se *a priori* dodjeljuje svim nizozemskim rezidentima, u ovom slu?aju odobrena C. Kohllu ipak po osnovi njegova nesamalnog rada u Nizozemskoj ili pak je li njezina visina uvjetovana statusom doti?ne osobe

kao radnika. Ako je odgovor na to pitanje pozitivan, u glavnom postupku može se pozivati na članak 45. UFEU-a iz istih razloga kao što su to oni navedeni u točkama 23. do 28. ove presude.

32 S druge strane, ako se utvrdi da ni obveza zavoda za socijalno osiguranje da isplati mirovinu C. Kohllu ni njezina visina ne ovise o statusu dotične osobe kao radnika, već o tome da je prebivao u Nizozemskoj, može se pozvati na članak 21. UFEU-a, koji općenito predviđa pravo za sve državljane Unije da se slobodno kreću i borave na području država članica.

33 Posljedično, s obzirom na činjenicu da se u glavnom postupku mogu primijeniti i članak 21. i članak 45. UFEU-a, potrebno je tumačiti te dvije odredbe.

34 U tom pogledu, činjenica da je sud koji je uputio zahtjev u svojem prethodnom pitanju upućivao samo na članak 45. UFEU-a ne sprečava Sud da tumači i članak 21. UFEU-a.

35 Naime, prema ustaljenoj praksi Suda, kako bi sudu koji mu je uputio prethodno pitanje dao koristan odgovor, Sud može uzeti u obzir pravila prava Unije na koja se nacionalni sud koji je uputio zahtjev nije pozvao u svojim prethodnim pitanjima (presuda od 28. veljače 2013., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, t. 24. i navedena sudska praksa).

Postojanje ograničenja

36 Najprije u vezi s člankom 45. UFEU-a, važno je podsjetiti da – iako prema svojem izričaju odredbe o slobodnom kretanju radnika imaju za cilj osigurati pogodnost nacionalnog tretmana u državi članici primateljici – one također zabranjuju da država članica podrijetla jednog od svojih državljana sprečava da slobodno prihvati i obavlja posao u drugoj državi članici (presuda od 28. veljače 2013., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, t. 36. i navedena sudska praksa).

37 U ovom slučaju prema nacionalnom pravu porezni kredit dodjeljuje se poreznim obveznicima koji primaju dohodak od starosne mirovine oporezive u Luksemburgu koja iznosi najmanje 300 eura godišnje ili 25 eura mjesečno i koji imaju poreznu karticu.

38 Međutim, kao što je to pojasnio sud koji je uputio zahtjev, primatelju starosne mirovine ne izdaje se porezna kartica kada ta mirovina, iako oporeziva u Luksemburgu, ne podliježe obustavi poreza na dohodak istodobno s isplatom u toj državi članici zato što isplatitelj te mirovine ima sjedište u drugoj državi članici.

39 Iz toga slijedi da se porezna prednost koja se sastoji u poreznom kreditu ne dodjeljuje poreznim obveznicima s prebivalištem u Luksemburgu čije mirovine koje su oporezive u toj državi članici imaju podrijetlo u drugoj državi članici.

40 Različitim tretmanom poreznih obveznika s prebivalištem u Luksemburgu ovisno o tome iz koje države članice primaju mirovine oporezive u Luksemburgu i uskratom prednosti poreznog kredita poreznim obveznicima čiji isplatitelj mirovine ima sjedište u drugoj državi članici nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku može odvratiti radnike od traženja ili prihvaćanja posla u drugoj državi članici izvan Velikog Vojvodstva Luksemburga.

41 Stoga je takvo zakonsko uređenje ograničenje slobodnog kretanja radnika, načelno zabranjeno člankom 45. UFEU-a.

42 Kao drugo, u vezi s člankom 21. UFEU-a, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da nacionalni pravni propis koji pojedine vlastite državljane dovodi u nepovoljniji položaj samo zbog toga što su ostvarivali slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici predstavlja ograničenje sloboda koje su člankom 21. stavkom 1. UFEU-a priznate svim građanima Unije (presuda od 26. veljače 2015., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, t. 25. i navedena sudska praksa.).

43 Ugovorom otvorene mogućnosti na području slobodnog kretanja građana Unije ne bi, naime, mogle razviti svoj puni učinak ako bi se državljanina neke države članice moglo odvratiti od njihova korištenja preprekama koje su nastale zbog njegova boravka u drugoj državi članici, a zbog pravnog propisa države njegova podrijetla koji negativne posljedice za tog građanina veže uz samu činjenicu korištenja tim mogućnostima (presuda od 26. veljače 2015., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, t. 26. i navedena sudska praksa).

44 U ovom slučaju, budući da je porezna prednost koja se sastoji od poreznog kredita uskraćena luksemburškom poreznom obvezniku koji se koristio svojim pravom na slobodu kretanja i boravka u državi članici različitijom od one u kojoj je državljanin i koji na temelju boravka u toj drugoj državi članici prima mirovinu od isplatitelja mirovine sa sjedištem u toj drugoj državi članici, takav luksemburški porezni obveznik nalazi se u nepovoljnijem položaju od onih koji se nisu koristili svojim pravom na slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici. Zakonska odredba o kojoj se raspravlja u glavnom postupku koja uzrokuje takvu razliku u postupanju može odvratiti poreznog obveznika od korištenja tom slobodom i stoga predstavlja ograničenje sloboda priznatih člankom 21. UFEU-a.

O postojanju opravdanja

45 Takva ograničenja mogu se dopustiti samo ako se odnose na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako su opravdana nekim važnim razlogom u općem interesu (vidjeti osobito presudu od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 26.).

46 U pogledu pitanja jesu li predmetne situacije objektivno usporedive, valja podsjetiti da bi usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije trebalo ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredaba (vidjeti u tom smislu presude od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 22. i od 6. rujna 2012., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, t. 17.).

47 Luksemburška vlada u tom pogledu ističe da je porezni kredit uveden s namjerom vođenja selektivne porezne politike u korist osoba iz najosjetljivijih društvenih slojeva kako bi im se takvom poreznom prednošću omogućilo da raspolažu višim dohotkom.

48 Međutim, s obzirom na taj cilj, porezni obveznik rezident koji prima mirovinu s porijeklom u drugoj državi članici nužno se ne nalazi u situaciji različitijom od one poreznog obveznika rezidenta koji takvu mirovinu prima od isplatitelja sa sjedištem u državi članici koje je on rezident jer je moguće da oba porezna obveznika spadaju u najosjetljiviji društveni sloj.

49 Stoga se navedeno ograničenje može opravdati samo važnim razlozima u općem interesu. U tom je slučaju, nadalje, bitno da ograničenje bude prikladno za osiguranje ostvarenja zadanog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 29. i navedena sudska praksa).

50 Luksemburška vlada u tom pogledu ističe da je sustav poreznog kredita opravdan nužnošću oživljavanja usklađenosti nacionalnog poreznog sustava na način da se osigurava odobravanje poreznog kredita, koji se uračunava i naknađuje na efikasan, pravedan i moguć način, te pritom

ne dovodi do nerazmjernog administrativnog opterećenja.

51 Prema mišljenju te vlade, s jedne strane, sustav poreznog kredita jedini je izvediv sustav koji nema nerazmjerne administrativne posljedice za upravna tijela, isplatitelje predmetnih dohodaka kao i za subjekte u upravnom postupku. Naime, samo nacionalna tijela ovlaštena za isplatu mirovina i uplatu obustavljenog poreza u državnu riznicu, s jedne strane, raspolažu ažuriranim podacima koji omogućuju odobrenje poreznog kredita na ušinkovit, pravedan i prikladan način i, s druge strane, mogu taj porezni kredit izravno i ušinkovito uračunati ili naknaditi predmetnim poreznim obveznicima.

52 S druge strane, navedeni sustav nužan je za ostvarenje usklađenosti nacionalnog poreznog sustava u cijelosti i u luksemburškom zakonodavstvu postoji povezanost između sustava ubiranja poreza, u ovom slučaju obustave poreza na dohodak od mirovina u smislu članka 96. stavka 1. podstavaka 1. i 2. ZPD-a, i poreznog kredita.

53 U vezi s razmatranjima upravne i praktične naravi na koja se osvrće luksemburška vlada, najprije treba podsjetiti da je Sud već doista presudio da se državama članicama ne može oduzeti mogućnost da ostvare legitimne ciljeve uvođenjem pravila koja nadležna tijela jednostavno primjenjuju i nadziru (presuda od 24. veljače 2015., Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, t. 33. i navedena sudska praksa).

54 Međutim, važno je imati na umu da se u glavnom postupku ne osporavaju ni sustav koji se temelji na obustavi poreza ni prikladnost i praktičnost izdavanja poreznih kartica, već apsolutno odbijanje dodjeljivanja porezne prednosti ako predmetni porezni obveznik ne može predložiti poreznu karticu, čak i ako ispunjava sve ostale uvjete za priznavanje te prednosti.

55 Međutim, ne može se unaprijed isključiti mogućnost da porezni obveznik podnese relevantne dokaze koji omogućuju poreznim tijelima države članice oporezivanja da na jasan i precizan način provjere stvarno stanje i vrstu mirovina koje imaju porijeklo u drugoj državi članici (vidjeti po analogiji presudu od 27. siječnja 2009., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 53.).

56 Naime, ništa ne sprečava predmetna porezna tijela da zahtijevaju od poreznog obveznika da podnese dokaze koje ona smatraju nužnima za ocjenu jesu li ispunjeni uvjeti propisani predmetnim zakonodavstvom za dodjelu porezne prednosti i, posljedično, trebaju li dodijeliti zatraženu prednost (vidjeti po analogiji presudu od 27. siječnja 2009., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 54.).

57 Luksemburška vlada nije u tom pogledu navela zbog kojih razloga ne može uzeti u obzir informacije koje je podnio porezni obveznik koji zahtijeva dodjelu poreznog kredita.

58 Međutim, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 68. svojeg mišljenja, luksemburška vlada ne pojašnjava stvarnu narav navodnih administrativnih posljedica i njihove nerazmjernosti.

59 U svakom slučaju valja podsjetiti da je Sud već presudio da praktične teškoće same po sebi ne mogu opravdati nikakvo ograničenje temeljne slobode zajamčene Ugovorom (presuda od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C233/09, EU:C:2010:397, t. 60. i navedena sudska praksa).

60 Kao drugo, iako potreba ostvarenja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje ostvarivanja temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom, da bi argument utemeljen na takvom opravdanju mogao biti prihvaćen, Sud zahtijeva izravnu vezu između predmetne porezne prednosti i prijeboja te prednosti s određenim poreznim davanjem, pri čemu se izravnost te veze

mora ocijeniti s obzirom na cilj propisa u pitanju (vidjeti u tom smislu presudu od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, t. 54. i 55. kao i navedenu sudsku praksu).

61 Međutim, u ovom se slučaju luksemburška vlada ne poziva na postojanje izravne veze između poreznog kredita i određenog poreznog davanja jer su i mirovine s porijeklom u drugoj državi članici kao i luksemburške mirovine oporezive u Luksemburgu, već na postojanje veze između porezne prednosti i načina oporezivanja, to jest obustave poreza na dohodak istodobno s isplatom koja se primjenjuje samo na mirovine čiji isplatiatelj ima sjedište u Luksemburgu. Prema tome, nema prijeboja porezne prednosti o kojoj je riječ u glavnom postupku i određenog poreznog davanja u smislu sudske prakse navedene u prethodnoj točki ove presude.

62 Posljedično, valja utvrditi da se ograničenja koja proizlaze iz primjene nacionalnog poreznog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku, koja su u načelu zabranjena člancima 21. i 45. UFEU-a, ne mogu opravdati razlozima koje je navela luksemburška vlada.

63 Imajući u vidu prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članke 21. i 45. UFEU-a treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni porezni propis kao što je onaj u glavnom postupku, koji pogodnost poreznog kredita za umirovljenike predviđa samo za porezne obveznike koji imaju poreznu karticu.

Troškovi

64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

članke 21. i 45. UFEU-a treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni porezni propis kao što je onaj u glavnom postupku, koji pogodnost poreznog kredita za umirovljenike predviđa samo za porezne obveznike koji imaju poreznu karticu.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski.