



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

26 май 2016 година *

„Преюдициално запитване — Членове 21 ДФЕС и 45 ДФЕС — Свободно движение и свобода на пребиваване на хора и на работници — Данък върху доходите — Пенсия за осигурителен стаж и възраст — Данъчен кредит за пенсионирани лица — Условия за предоставяне — Притежаване на данъчна карта, издадена от националната администрация“

По дело C-300/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal administratif (Люксембург) с акт от 16 юни 2015 г., постъпил в Съда на 19 юни 2015 г., в рамките на производство по дело

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

срещу

Directeur de l'administration des contributions directes,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, A. Borg Barthet и E. Levits (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

като има предвид становищата, представени:

- за люксембургското правителство, от D. Holderer, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от W. Roels и C. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 февруари 2016 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: френски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 45 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между, от една страна, г-н Charles Kohll и г-жа Sylvie Kohll-Schlesser, пребиваващи в Люксембург пенсионери, и от друга страна, Directeur de l'administration des contributions directes (Директор на службата за преки данъци) във връзка с отказа на последния да предостави на г-н Kohll данъчен кредит за данъчните 2009—2011 г.

Правна уредба

Люксембургско право

- 3 Съгласно член 96, параграф 1 от Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Закон от 4 декември 1967 г. за данъка върху доходите, изменен) (*Mémorial* A 1967, стр. 1228, наричан по-нататък „LIR“) в действащата му редакция към момента на настъпване на фактите в главното производство:

„За доходи от пенсии или ренти се считат:

1. пенсиите за осигурителен стаж и възраст и наследствените пенсии за преживял съпруг, получавани въз основа на полаган в миналото наемен труд, и другите получавани на същото основание надбавки и плащания, дори да не са периодични или безвъзмездни;
2. закъснелите изплащания на ренти, пенсии или други периодични надбавки и допълнителните суми, които се изплащат от независим пенсионен фонд, запазен изцяло или частично с вноски на осигурените лица, както и образователните надбавки и рентите по член 96а;

[...]“.

- 4 Съгласно член 139 ter от LIR, въведен в същия закон с член 1, точка 24 от Loi du 19 décembre 2008 (Закон от 19 декември 2008 г.) (*Mémorial* A 2008, стр. 2622):

„(1) на всяко данъчнозадължено лице, което получава доходи от пенсии или ренти по смисъла на член 96, [параграф 1, точки] 1 и 2, подлежащи на облагане в Люксембург, и което притежава данъчна карта, се предоставя данъчен кредит за пенсионирани лица (ДКПЛ). Данъчният кредит се отчита само веднъж за всички пенсии и ренти, отпуснати на данъчнозадълженото лице.

(2) Данъчният кредит за пенсионирани лица е в размер на 300 EUR годишно. Месечният размер възлиза на 25 EUR. Данъчният кредит за пенсионирани лица се отнася само за периода, в който данъчнозадължено лице получава доходи от пенсии или от ренти по смисъла и при условията [на параграф 1]. Той се изплаща от пенсионният фонд или от който и да било платец на пенсията през данъчната година, за която се отнася, при условия и ред, подлежащи на определяне с посочената [в параграф] 4 наредба на Великия херцог. Данъчният кредит за пенсионирани лица не се предоставя за доходи под 300 EUR годишно или съответно 25 EUR месечно. Данъчният кредит за пенсионирани лица се приспада и възстановява на пенсионирано лице само при удържането на данък върху възнаграденията и заплатите, извършвано по установения ред от пенсионния фонд или който и да било друг платец на пенсията въз основа на данъчна карта.

- (3) Пенсионният фонд или платецът на пенсията, изплатил данъчния кредит за пенсионирани лица и данъчния кредит за самотни родители, има право да покрие предоставените кредити с удържки на данък с положителен размер или при необходимост да поиска възстановяване на предоставените данъчни кредити при условия и ред, подлежащи на определяне с посочената [в параграф] 4 наредба на Великия херцог.
- (4) Условията и редът за прилагане на настоящия закон могат да бъдат уточнени с наредба на Великия херцог“.

5 Съгласно член 143, параграф 1 от LIR:

„Освен при подлежащите на определяне с наредба на Великия херцог изключения, за всяко заето лице се изготвя данъчна карта, която съдържа необходимите данни за прилагането на ставката на удържката и в която трябва да се попълнят:

- а) от Administration des contributions directes (Службата за преки данъци) — специалните изисквания, които трябва да се спазват при определянето на удържката;
- б) от работодателя — изплатените възнаграждения, извършените удържки и предоставените данъчни кредити.

[...]“.

6 В член 144 от LIR се предвижда следното:

„Разпоредбите на членове 136—143 се прилагат по аналогия за пенсиите и закъснените изплащания на ренти по член 96, [параграф 1], точки 1 и 2. Преходните мерки се определят с наредба на Великия херцог“.

7 Съгласно член 1, параграф 1 от Règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d'application de l'octroi du crédit d'impôt pour pensionnés (Наредба на Великия херцог от 19 декември 2008 г. за условията и реда за предоставяне на данъчния кредит за пенсионирани лица) (*Mémorial A* 2008, стр. 2645):

„Данъчният кредит за пенсионирани лица (ДКПЛ) се предоставя от пенсионния фонд или който и да било друг платец на пенсията на съответните пенсионирани лица, притежаващи данъчна карта, в която е отбелязан ДКПЛ. Ако съответният данъчен кредит не е отбелязан в данъчната карта или пенсионирано лице не разполага с данъчна карта, пенсионният фонд или който и да било друг платец на пенсията няма право да предоставя данъчен кредит.

[...]“.

Спогодба между Великото херцогство Люксембург и Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане

8 В член 19 от подписаната в Хага на 8 май 1968 г. Спогодба между Великото херцогство Люксембург и Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществата, в действащата ѝ редакция към момента на настъпване на фактите в главното производство (наричана по-нататък „Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“), се предвижда, че при съблюдаване на разпоредбите на член 20, параграф 1 от същата спогодба пенсиите и други подобни суми, изплащани на местно лице на едната от държавите въз основа на полаган в миналото наемен труд, се облагат само в тази държава.

- 9 Съгласно член 20, параграф 1 от посочената спогодба сумите, включително пенсиите, изплащани от едната от държавите, които са страни по спогодбата, нейните териториално-политически единици, териториално-административни единици или други публичноправни юридически лица, пряко или за сметка на създадените от тях фондове, на физическо лице въз основа на работата, която това лице е извършило в полза на тази държава, на тази териториално-политическа единица, териториално-административна единица или което и да било друго публичноправно юридическо лице при упражняването на публични по своя характер функции, се облагат в тази държава.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 10 Г-н Kohll и съпругата му г-жа Kohll-Schlesser са люксембургски граждани и пребивават в Люксембург. Г-н Kohll получава две пенсии от нидерландски източник, изплащани съответно от Shell International BV и от Sociale Verzekeringsbank (социалноосигурителен фонд). Г-жа Kohll-Schlesser също получава пенсия от този фонд.
- 11 На 20 февруари 2013 г. г-н Kohll подава жалба по административен ред срещу издадените за периода 2009—2011 г. актове за установяване на данъчни задължения за доходите, тъй като люксембургската данъчна администрация не му предоставила данъчния кредит за пенсионирани лица, предвиден в член 139 ter от LIR (наричан по-нататък „данъчният кредит“).
- 12 С решение от 23 септември 2013 г. Directeur de l'administration des contributions directes отхвърля подадената по административен ред жалба на г-н Kohll, от една страна, в частта относно получените през 2009 г. доходи, тъй като била подадена със закъснение и съответно недопустима, и от друга страна, в частта относно получените през 2010 г. и 2011 г. доходи, като потвърждава, че г-н Kohll не е имал право да ползва данъчен кредит, и коригира дължимия от него данък върху доходите за тези години.
- 13 На 10 декември 2013 г. г-н Kohll и г-жа Kohll-Schlesser подават жалба до запитващата юрисдикция, а именно Tribunal administratif (Люксембург), с която искат решението на Directeur de l'administration des contributions directes да бъде отменено.
- 14 Според посочената юрисдикция жалбата на г-жа Kohll-Schlesser, която лично от свое име преди това не е подавала жалба по административен ред до Directeur de l'administration des contributions directes, е недопустима, но същевременно приема, че жалбата на г-н Kohll е допустима. Последният оспорва по-специално съвместимостта на член 139 ter от LIR с принципа на свободно движение на работниците по член 45 ДФЕС.
- 15 Запитващата юрисдикция прави уточнението, че данъчният кредит се предоставя на всяко данъчнозадължено лице, получаващо доход от пенсии или от ренти по смисъла на член 96, параграф 1, точки 1 и 2 от LIR, при условие че правото на облагане принадлежи на Великото херцогство Люксембург и данъчнозадълженото лице притежава данъчна карта.
- 16 Според тази юрисдикция, макар обсъжданите в разглеждания от нея случай пенсии да подлежат на облагане в Люксембург, безспорно е, че на г-н Kohll не е била издадена данъчна карта за пенсиите, въз основа на които той иска да му се признае право на данъчен кредит.
- 17 Поради това според запитващата юрисдикция е възможно с член 139 ter от LIR да се въвежда непряка дискриминация, доколкото тази разпоредба подчинява предоставянето на данъчен кредит на условието потенциалният получател да притежава данъчна карта. Впрочем този данъчен кредит не се предоставя на лицата, получаващи възнаграждения или пенсии, които не се облагат с данък при източника, като например пенсиите, получавани от чужбина.

- 18 При това положение Tribunal administratif решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли принципът на свободно движение на работници, закрепен по-специално в член 45 ДФЕС, разпоредбите на член 139 ter, параграф 1 от LIR, доколкото те предоставят право на предвидения в тях данъчен кредит само на лицата, които притежават данъчна карта?“.

По преюдициалния въпрос

- 19 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчна правна уредба като разглежданата в главното производство, която дава право само на данъчнозадължените лица, притежаващи данъчна карта, да ползват данъчен кредит за пенсионирани лица.

По разглежданата свобода

- 20 Най-напред трябва да се провери дали е възможно позоваване на член 45 ДФЕС, чието тълкуване иска запитващата юрисдикция, в положение като разглежданото в главното производство, засягащо данъчното третиране от държава членка на пенсиите за осигурителен стаж и възраст, изплащани на местно за посочената държава членка лице от установен в друга държава членка платец.
- 21 Впрочем люксембургското правителство изразява съмнения относно приложимостта на тази разпоредба към спора в главното производство, а Европейската комисия счита, че разпоредбата може да се приложи само ако, преди да се пенсионира, г-н Kohll е станал люксембургско местно лице с цел да търси или започне работа в тази държава членка. Всъщност член 45 ДФЕС не можел да се приложи в случая на г-н Kohll, ако той се е установил в Люксембург, след като вече е имал статута на пенсионер и не е имал намерение да упражнява професионална дейност в тази държава.
- 22 В това отношение е важно да се припомни, че независимо от своето местопребиваване и гражданство всеки гражданин на Европейския съюз, който упражнява правото на свободно движение на работниците и извършва професионална дейност в държава членка, различна от тази по неговото пребиваване, попада в приложното поле на член 45 ДФЕС (решение от 28 февруари 2013 г., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 23 На първо място, що се отнася до пенсията, изплащана от Shell International на г-н Kohll, безспорно е, че основанието за нея е полаган в миналото наемен труд от това лице в държава членка — в разглеждания случай в Нидерландия — която не е държавата членка, на която лицето е гражданин и в която пребивава към момента на настъпване на фактите в главното производство.
- 24 Впрочем, полагайки наемен труд в друга държава членка, г-н Kohll е упражнил предвиденото в член 45 ДФЕС право на свободно движение.
- 25 Съгласно практиката на Съда фактът, че лице вече не е страна по трудово правоотношение, не лишава лицето от някои гарантирани права, свързани с качеството на работник, и пенсията за осигурителен стаж и възраст, чието отпускане зависи от предварителното наличие на трудово правоотношение, което е прекратено, попада в обхвата на тази категория права. Всъщност правото на пенсия е неразривно свързано с обективното качество на работник (в този смисъл вж. решение от 15 юни 2000 г., Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, т. 30 и цитираната съдебна практика).

- 26 Така положението на данъчнозадължено лице като г-н Kohll — което получава пенсия, изплащана въз основа на полаган в миналото наемен труд в държава членка, различна от държавата членка, на която е гражданин и където пребивава към момента на настъпване на фактите в главното производство — се различава от положението на лице, което е прекарало целия си професионален живот в държавата членка, на която е гражданин, упражнявайки правото си на пребиваване в друга държава членка едва след пенсионирането си, и което съответно не може да се позове на свободното движение, гарантирано с член 45 ДФЕС (в този смисъл вж. решение от 9 ноември 2006 г., Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, т. 16).
- 27 Този извод впрочем не противоречи на решение от 19 ноември 2015 г. (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), в точка 21 от което Съдът приема, че пенсионирано лице, което напуска държавата членка, където е прекарало целия си професионален живот, за да се установи в друга държава членка, може, когато положението му не попада в обхвата на свободното движение, гарантирано от член 45 ДФЕС, да се позове на правото на свободно движение като гражданин на Съюза по силата на член 21 ДФЕС.
- 28 Следователно гражданин и местно лице на държава членка като г-н Kohll може да се позове на член 45 ДФЕС по отношение на пенсията за осигурителен стаж и възраст, изплащана въз основа на полаган от него в миналото наемен труд в държава членка — която не е държавата членка, на която е гражданин, нито пък държавата членка, в която пребивава към момента на настъпване на фактите в главното производство — независимо от това дали, след като е работил в тази друга държава членка, се е установил в своята държава членка по произход с цел да търси или да започне работа в нея.
- 29 На второ място, що се отнася до пенсията, изплащана на г-н Kohll от социалноосигурителния фонд, от представените на Съда материали по делото е видно, че страните в главното производство спорят относно правното основание за отпускането на тази пенсия на г-н Kohll и относно правото на Великото херцогство Люксембург да я облага, предвид член 20, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане.
- 30 Запитващата юрисдикция уточнява, че тази пенсия се отпуска на всяко лице, което е пребивавало в Нидерландия, независимо от това дали там то е полагало наемен труд, като същевременно счита, че въпросната пенсия попада в обхвата на член 19 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, макар посочената разпоредба да се отнася за пенсиите, изплащани въз основа на положен наемен труд.
- 31 Запитващата юрисдикция трябва да определи правното основание за изплащането на тази пенсия на г-н Kohll от социалноосигурителния фонд, и по-специално да провери дали въпросната пенсия, която макар а priori да се отпуска на всяко пребиваващо в Нидерландия лице, в разглеждания случай все пак е била отпусната на г-н Kohll поради положения от него наемен труд в Нидерландия, и също така дали размерът на същата пенсия зависи от качеството на заето лице на съответното лице. Ако това е така, позоваването в спора в главното производство на член 45 ДФЕС е възможно поради същите причини като уточнените в точки 23—28 от настоящото решение.
- 32 От друга страна обаче, ако се установи, че нито задължението на социалноосигурителния фонд да изплаща пенсия на г-н Kohll, нито размерът на пенсията зависят от качеството на работник на съответното лице, а от факта, че лицето е пребивавало в Нидерландия, то тогава е възможно позоваване на член 21 ДФЕС, в който най-общо се предвижда право на всеки гражданин на Съюза свободно да се движи и да пребивава на територията на държавите членки.
- 33 Ето защо, след като по делото в главното производство приложение могат да намерят както член 21 ДФЕС, така и член 45 ДФЕС, се налага тълкуване на тези две разпоредби.

- 34 В това отношение обстоятелството, че в преюдициалното си запитване запитващата юрисдикция посочва единствено член 45 ДФЕС, не е пречка Съдът да извърши тълкуване и на член 21 ДФЕС.
- 35 Всъщност съгласно постоянната практика на Съда, за да е полезен с отговора си на отправилата преюдициален въпрос юрисдикция, може да е необходимо Съдът да вземе предвид норми на правото на Съюза, които националният съд не е посочил в преюдициалните си въпроси (решение от 28 февруари 2013 г., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, т. 24 и цитираната съдебна практика).

По наличието на ограничение

- 36 На първо място, що се отнася до член 45 ДФЕС, трябва да се припомни, че макар според редакцията си разпоредбите относно свободното движение на работници да имат за цел да осигурят ползването на националния режим в приемащата държава членка, те също така не допускат държавата членка по произход да препятства свободата на свои граждани да приемат и да упражняват работа в друга държава членка (решение от 28 февруари 2013 г., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 37 В разглеждания случай съгласно националното право данъчният кредит се предоставя на данъчнозадължените лица, които получават облагаем в Люксембург доход от пенсия за осигурителен стаж и възраст в размер от поне 300 EUR годишно или 25 EUR месечно и които притежават данъчна карта.
- 38 Впрочем, както уточнява запитващата юрисдикция, на получателя на пенсия за осигурителен стаж и възраст не се издава данъчна карта, когато за тази пенсия, макар да подлежи на облагане в Люксембург, не се извършва удържака при източника в същата държава членка именно поради това че плащеът на пенсията е установен в друга държава членка.
- 39 Следователно данъчното предимство, каквото представлява данъчният кредит, не се предоставя на пребиваващите в Люксембург данъчнозадължените лица, чиито облагаеми в тази държава членка пенсии са с произход от друга държава членка.
- 40 Като въвежда различно третиране на пребиваващите в Люксембург данъчнозадължените лица в зависимост от държавата членка, от която произхождат облагаемите в Люксембург пенсии за осигурителен стаж и възраст, получавани от тези лица, и като отказва предоставянето на данъчен кредит на данъчнозадължените лица, чийто плащец на пенсията е установен на територията на друга държава членка, разглежданата в главното производство национална правна уредба може да възпре работниците да търсят или да приемат работа в държава членка, различна от Великото херцогство Люксембург.
- 41 Следователно такава правна уредба води до ограничение на свободното движение на работниците, което ограничение по-принцип е забранено от член 45 ДФЕС.
- 42 На второ място, що се отнася до член 21 ДФЕС, съгласно постоянната практика на Съда национална правна уредба, с която някои граждани на съответната държава се поставят в по-неблагоприятно положение единствено поради обстоятелството че са упражнили правото си на свободно движение и пребиваване в друга държава членка, представлява ограничение на свободите, признати на всеки гражданин на Съюза с член 21, параграф 1 ДФЕС (решение от 26 февруари 2015 г., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 43 Всъщност предвидените в Договора улеснения за движението на гражданите на Съюза не могат да проявят пълното си действие, ако гражданин на държава членка е възпрепятстван да се възползва от тях поради пречки за пребиваването му в друга държава членка, произтичащи от

правна уредба в държавата му на произход, която го поставя в по-неблагоприятно положение поради самото обстоятелство, че се е възползвал от тези улеснения (решение от 26 февруари 2015 г., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, т. 26 и цитираната съдебна практика).

- 44 В разглеждания случай, доколкото предоставянето на данъчното предимство, каквото представлява данъчният кредит, се отказва на люксембургско данъчнозадължено лице — което е упражнило правото си на свободно движение и на пребиваване в държава членка, различна от държавата членка, на която е гражданин, и което въз основа на пребиваването си в тази друга държава членка има право на пенсия, изплащана от установен в последната държава платец — това лице се оказва в по-неблагоприятно положение спрямо данъчнозадължените лица, които не са упражнили правото си на свободно движение и на пребиваване в друга държава членка. Разглежданата в главното производство правна уредба, която въвежда такова разграничение, може да възпре данъчнозадължено лице да упражни тази свобода и съответно представлява ограничение на признатите с член 21 ДФЕС свободи.

По наличието на обосновка

- 45 Такива ограничения могат да бъдат допуснати само ако се отнасят до положения, които не са обективно сходни, или ако са обосновани с императивно съображение от общ интерес (вж. по-специално решение от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 26).
- 46 Що се отнася до това дали разглежданите положения са обективно сходни, следва да се припомни, че сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва да се проверява, като се взема предвид целта, преследвана от съответните национални разпоредби (в този смисъл вж. решения от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 22 и от 6 септември 2012 г., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, т. 17).
- 47 В това отношение люксембургското правителство твърди, че данъчният кредит е бил въведен с цел да се следва селективна данъчна политика в полза на лицата, спадащи към най-уязвимите социални групи, като посредством такова данъчно предимство им се осигури по-висок разполагаем доход.
- 48 Впрочем, с оглед на тази цел, данъчнозадължено местно лице, което получава пенсия за осигурителен стаж и възраст с произход от друга държава членка, не е непременно в различно положение от това на данъчнозадължено местно лице, получаващо такава пенсия от установен в държавата му на пребиваване платец, тъй като е възможно и двете данъчнозадължени лица да принадлежат към най-уязвимите социални групи.
- 49 Ето защо ограничението може да бъде обосновано единствено от императивни съображения от общ интерес. В такъв случай обаче е необходимо ограничението освен това да може да гарантира постигането на преследваната от него цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 50 В това отношение люксембургското правителство твърди, че системата на данъчен кредит се обосновава с необходимостта от запазване на съгласуваността на националната данъчна правна уредба, като се предвиди предоставянето на данъчен кредит, който може да се приспада и възстановява по ефикасен, справедлив и изпълним начин, без по-специално да създава непропорционална тежест за администрацията.

- 51 Според посоченото правителство, от една страна, въпросната система на данъчен кредит е единствената, която може да се прилага, без да се създават прекомерни административни затруднения за службите, за платците на въпросните доходи и за съответните лица. Всъщност единствено националните структури, отговарящи за изплащането на пенсиите и за внасянето в бюджета на удържания данък, от една страна, разполагали с актуализирани данни, позволяващи ефективното, справедливо и адекватно предоставяне на данъчния кредит, и от друга страна, могли също така пряко и ефективно да приспадат или да възстановяват този данъчен кредит на съответните данъчнозадължени лица.
- 52 От друга страна, посочената система била необходима, за да се запази съгласуваността на националната данъчна правна уредба като цяло, и в люксембургското законодателство имало връзка между системата за събиране на данъка — в разглеждания случай удържането на данъка върху доходите от пенсии по смисъла на член 96, параграф 1, точки 1 и 2 от LIR — и данъчния кредит.
- 53 На първо място, що се отнася до съображенията от административно и практическо естество, на които се позовава люксембургското правителство, трябва да се припомни, че в практиката на Съда вече действително е прието, че на държавите членки не може да се отрече възможността да постигат законни цели чрез въвеждането на правила, които компетентните органи лесно да прилагат и контролират (решение от 24 февруари 2015 г., *Soroga*, C-512/13, EU:C:2015:108, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 54 Същевременно е важно да се отбележи, че по делото в главното производство не се оспорва нито системата, основана на удържането на данък при източника, нито адекватният и практичен характер на издаването на данъчна карта, а се оспорва пълният отказ да се предостави данъчно предимство, когато съответното данъчнозадължено лице не може да представи такава карта дори ако отговаря на другите условия, за да може да се ползва от въпросното предимство.
- 55 Впрочем не трябва а priori да се изключва възможността данъчнозадълженото лице да бъде в състояние да представи необходимите доказателства, въз основа на които данъчните органи на държавата членка на облагане да могат да проверят ясно и точно наличието и естеството на доходите от пенсия, получавани от друга държава членка (вж. по аналогия решение от 27 януари 2009 г., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 53).
- 56 Всъщност няма пречка съответните данъчни органи да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които сметат за необходими, за да се прецени дали са изпълнени предвидените от разглежданото законодателство условия за предоставяне на посоченото предимство и съответно дали трябва, или не трябва да се предостави исканото предимство (вж. по аналогия решение от 27 януари 2009 г., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 54).
- 57 В това отношение люксембургското правителство не посочва поради какви причини не би могла да се използва информацията, предоставена от данъчнозадължено лице, което иска да се ползва от данъчното предимство.
- 58 Освен това, както отбелязва генералният адвокат в точка 68 от заключението си, люксембургското правителство се позовава на твърдените административни затруднения и техния непропорционален характер, но не уточнява точното им естество.
- 59 При всички положения трябва да се припомни вече установената практика на Съда, че практически затруднения не могат сами по себе си да оправдаят накърняването на основна свобода, гарантирана с Договора (решение от 1 юли 2010 г., *Dijkman и Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, т. 60 и цитираната съдебна практика).

- 60 На второ място, макар необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчна система да може да обоснове дадено ограничение върху упражняването на основните свободи, гарантирани с Договора, за да може да се приеме такъв аргумент, Съдът изисква да бъде налице пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта, следвана с разглежданата правна уредба (в този смисъл вж. решение от 1 юли 2010 г., *Dijkman и Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, т. 54 и 55 и цитираната съдебна практика).
- 61 Впрочем в разглеждания случай люксембургското правителство не твърди, че съществува пряка връзка между данъчния кредит и определено данъчно задължение — като се има предвид, че пенсиите от друга държава членка също като пенсиите от люксембургски източник подлежат на облагане в Люксембург — а се позовава на наличието на връзка между данъчното предимство и способ за облагане, а именно удържането на данък при източника, който способ се прилага единствено за пенсиите, чийто платец е установен в Люксембург. Следователно разглежданото в главното производство данъчно предимство не се компенсира с определено данъчно задължение по смисъла на съдебната практика, цитирана в предходната точка от настоящото решение.
- 62 Ето защо трябва да се констатира, че ограниченията, които произтичат от прилагането на разглежданата в главното производство национална данъчна правна уредба и които по принцип са забранени с членове 21 ДФЕС и 45 ДФЕС, не могат да се обосноват с изтъкнатите от люксембургското правителство мотиви.
- 63 С оглед на гореизложените съображения, на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 21 ДФЕС и 45 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална данъчна правна уредба като разглежданата в главното производство, която дава право само на данъчнозадължените лица, притежаващи данъчна карта, да ползват данъчен кредит за пенсионирани лица.

По съдебните разноски

- 64 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

Членове 21 ДФЕС и 45 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална данъчна правна уредба като разглежданата в главното производство, която дава право само на данъчнозадължените лица, притежаващи данъчна карта, да ползват данъчен кредит за пенсионирани лица.

Подписи