



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 26 maj 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Artiklarna 21 FEUF och 45 FEUF — Fri rörlighet och fri uppehållsrätt för personer och arbetstagare — Inkomstskatt — Pension — Skattetillgodohavande till pensionärer — Villkor för beviljande — Innehav av en skattsedel som utfärdas av nationella myndigheter”

I mål C-300/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av tribunal administratif (förvaltningsdomstolen, Luxemburg) genom beslut av den 16 juni 2015, som inkom till domstolen den 19 juni 2015, i målet

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

mot

Directeur de l’administration des contributions directes,

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna A. Borg Barthet och E. Levits (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Luxemburgs regering, genom D. Holderer, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 februari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: franska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 45 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Charles Kohll och Sylvie Kohll-Schlesser, båda pensionärer bosatta i Luxemburg, och, å andra sidan, directeur de l'administration des contributions directes (direktören för myndigheten för direkta skatter) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet gäller skattemyndighetens beslut att inte bevilja Charles Kohll något skattetillgodohavande för beskattningsåren 2009–2011.

Tillämpliga bestämmelser

Luxemburgsk rätt

- 3 I artikel 96.1 i lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt i ändrad lydelse (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu) (*Mémorial A* 1967, s. 1228, nedan kallad LIR), i den lydelse som var gällande vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Följande pensioner och livräntor ska betraktas som inkomster:

1. Pension och efterlevandepension som uppbärs med anledning av en tidigare anställning samt övriga bidrag och förmåner, även om de inte utgår regelbundet eller på frivillig basis, som utbetalas på samma grund.
2. Delutbetalningar av livräntor, pensioner eller andra periodiska bidrag eller liknande förmåner som utbetalas av en självständig pensionskassa som helt eller delvis finansieras av de försäkrades avgifter, samt barnbidrag och sådana livräntor som avses i artikel 96a.

...”

- 4 Enligt artikel 139ter LIR, som infördes i nämnda lag genom artikel 1.24° i lagen av den 19 december 2008 (loi du 19 décembre 2008) (*Mémorial A* 2008, s. 2622), gäller följande:

”1) Varje skattskyldig person som erhåller inkomster från pensioner eller livräntor i den mening som avses i artikel 96[.1] första och andra punkten i denna lag avseende vilka beskattningsrätten tillkommer Luxemburg och som innehar en skattsedel, ska beviljas ett skattetillgodohavande för pensionärer (CIP). Skattetillgodohavandet beviljas vid endast ett tillfälle för samtliga den skattskyldiges pensioner och livräntor.

- 2) Skattetillgodohavandet för pensionärer uppgår till 300 euro per år. Det månatliga beloppet uppgår till 25 euro. Skattetillgodohavandet för pensionärer är begränsat till den period då en skattskyldig person har inkomst från pension eller livränta i den mening och på de villkor som avses [i punkt 1]. Utbetalning sker av pensionskassan eller varje annan pensionsutbetalare under det beskattningsår som skattetillgodohavandet är hänförligt till enligt de villkor som föreskrivs i den aktuella luxemburgska förordning som avses i [punkt] 4. För inkomster som inte uppgår till minst 300 euro per år respektive 25 euro per månad beviljas inget skattetillgodohavande för pensionärer. Skattetillgodohavandet får uteslutande beviljas och återbetalning ske till pensionären inom ramen för den källskatt som pensionskassan eller annan pensionsutbetalare drar av från lönen på grundval av en skattsedel.

- 3) Den pensionskassa eller pensionsutbetalare som gjort en utbetalning mot bakgrund av ett skattetillgodohavande för pensionärer och skattetillgodohavande för ensamstående föräldrar har rätt att avräkna beviljade skattetillgodohavanden från den skatt som ska dras eller, i förekommande fall, begära återbetalning med avseende på skattetillgodohavanden där utbetalning skett i förväg enligt de villkor som fastställs i den luxemburgska förordning som avses i [punkt] 4.
- 4) Tillämpningsföreskrifter till denna artikel får ges i en luxemburgsk förordning.”
- 5 I artikel 143.1 LIR föreskrivs följande:
- ”För varje anställd – med eventuella undantag som fastställs i luxemburgsk förordning – ska det upprättas en skattsedel som innehåller nödvändiga uppgifter för att tillämpa den tillämpliga skattesatsen. På skattsedeln ska följande uppgifter anges:
- a) Skattemyndigheten ska ange de särskilda uppgifter som ska beaktas då skatten fastställs.
- b) Arbetsgivaren ska ange utbetalda löner, genomförda skatteavdrag och beviljade skattetillgodohavanden.
- ...”
- 6 Artikel 144 LIR har följande lydelse:
- ”Bestämmelserna i artiklarna 136–143 är analogt tillämpliga på sådana pensioner och delutbetalningar som avses i artikel 96[.1] första och andra punkten. Anpassningsåtgärder ska fastställas i luxemburgsk förordning.”
- 7 Artikel 1.1 i luxemburgsk förordning av den 19 december 2008 om tillämpningsföreskrifter för beviljande av skattetillgodohavande för pensionärer (règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d’application de l’octroi du crédit d’impôt pour pensionnés) (*Mémorial A* 2008, s. 2645) gäller följande:
- ”Med avseende på skattetillgodohavande för pensionärer (CIP) ska uppräknings ske av pensionskassan och av varje annan pensionsutbetalare till förmån för pensionärer som har en skattsedel på vilken ’CIP’ står angivet. Om något skattetillgodohavande inte finns angivet på skattsedeln eller om pensionären inte har någon skattsedel, har pensionskassan eller pensionsutbetalaren inte rätt att bevilja skattetillgodohavande.
- ...”
- Avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning*
- 8 I artikel 19 i avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, som undertecknades i Haag den 8 maj 1968, i den lydelse som var gällande vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) föreskrivs att om inte annat följer av artikel 20.1 i samma avtal ska pensioner och annan liknande ersättning som på grund av tidigare anställning betalas till en person med hemvist i en av staterna beskattas endast i denna stat.

- 9 Enligt artikel 20.1 i avtalet ska ersättning, inbegripet pensioner, som betalas av en av de avtalsslutande staterna, dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller andra offentligrättsliga juridiska personer, antingen direkt eller från fonder inrättade av dessa, till en fysisk person för tjänster som tillhandahållits denna stat, underavdelning, lokala myndighet eller offentligrättsliga juridiska person i samband med utövandet av funktioner av offentlig karaktär, beskattas i denna stat.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 10 Charles Kohll och hans hustru Sylvie Kohll-Schlesser, båda luxemburgska medborgare, är bosatta i Luxemburg. Charles Kohll uppbär två nederländska pensioner, som utbetalas av Shell International BV respektive Sociale Verzekeringsbank (en försäkringskassa). Även Sylvie Kohll-Schlesser uppbär pension från nämnda försäkringskassa.
- 11 Den 20 februari 2013 begärde Charles Kohll omprövning av de taxeringsbeslut för inkomstskatt som meddelats för åren 2009–2011. Som skäl angav han att den luxemburgska skattemyndigheten inte beviljat honom något sådant skattetillgodohavande för pensionärer som föreskrivs i artikel 139ter LIR (nedan kallat skattetillgodohavandet).
- 12 Genom beslut av den 23 september 2013 som fattades av skattemyndigheten avvisades Charles Kohlls begäran såvitt avser hans inkomster under år 2009 med motiveringen att begäran inkommit för sent och därför inte kunde upptas till prövning. I den del begäran avsåg inkomsterna för åren 2010 och 2011 fastställdes att Charles Kohll inte hade rätt att erhålla ett skattetillgodohavande. Charles Kohll eftertaxerades för sina inkomster för dessa år.
- 13 Den 10 december 2013 överklagade Charles Kohll och Sylvie Kohll-Schlesser detta beslut vid den hänskjutande domstolen, tribunal administratif (förvaltningsdomstolen, Luxemburg), och yrkade att nämnda beslut av skattemyndigheten skulle ogiltigförklaras.
- 14 Den hänskjutande domstolen anser att Sylvie Kohll-Schlessers överklagande ska avvisas, eftersom hon inte först i eget namn begärt omprövning hos skattemyndigheten men menar samtidigt att Charles Kohlls överklagande kan upptas till sakprövning. Charles Kohll har bland annat gjort gällande att artikel 139ter LIR strider mot principen om fri rörlighet för arbetstagare som föreskrivs i artikel 45 FEUF.
- 15 Samma domstol har preciserat att skattetillgodohavande beviljas varje skattskyldig person som erhåller inkomster från pensioner eller livräntor i den mening som avses i artikel 96.1 första och andra punkten i LIR under förutsättning att beskattningsrätten tillkommer Storhertigdömet Luxemburg och att den skattskyldige innehar en skattsedel.
- 16 Även om pensionerna i det aktuella målet är beskattningsbara i Luxemburg är det enligt den hänskjutande domstolen däremot ostridigt att Charles Kohll inte innehar någon skattsedel för de pensioner med avseende på vilka han begärt ett skattetillgodohavande.
- 17 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang påpekat att artikel 139ter LIR därmed kan leda till en indirekt diskriminering då det enligt bestämmelsen krävs, för att ett skattetillgodohavande ska beviljas, att den potentiella förmånstagaren innehar en skattsedel. Skattetillgodohavandet beviljas däremot inte personer som uppbär lön eller pension som inte källbeskattas, såsom utländska pensioner.

- 18 Mot denna bakgrund beslutade tribunal administratif (förvaltningsdomstolen, Luxemburg) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör principen om fri rörlighet för arbetstagare, vilken fastställs bland annat i artikel 45 FEUF, hinder för bestämmelserna i artikel 139ter första punkten LIR, i den del det i dessa bestämmelser anges att det där föreskrivna skattetillgodohavandet endast ska beviljas personer som innehar en skattsedel?”

Tolkningsfrågan

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett skattetillgodohavande för pensionärer är förbehållet skattskyldiga som innehar en skattsedel.

Den aktuella friheten

- 20 Domstolen kommer först att pröva huruvida artikel 45 FEUF – som den nationella domstolen begärt tolkning av – kan åberopas i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet. Situationen i det nationella målet gäller hur en medlemsstat i skattehänseende ska behandla pensioner som utbetalas till en medborgare i nämnda stat av en pensionsutbetalare i en annan stat.
- 21 Den luxemburgska regeringen är osäker på om bestämmelsen är tillämplig i det nationella målet och Europeiska kommissionen anser att bestämmelsen endast är tillämplig om Charles Kohll bosatt sig i Luxemburg innan han pensionerades för att söka eller ta upp en anställning i den medlemsstaten. Artikel 45 FEUF är nämligen inte tillämplig på Charles Kohlls situation om han bosatte sig i Luxemburg då han redan var pensionerad och inte hade för avsikt att utöva förvärvsverksamhet där.
- 22 Det ska erinras om att alla medborgare i Europeiska unionen som har använt sig av rätten till fri rörlighet för arbetstagare och som har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat än den där de är bosatta, oavsett bosättningsort och nationalitet, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 45 FEUF (dom av den 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 23 Vad för det första gäller den pension som Shell International utbetalar till Charles Kohll är det klarlagt att detta sker på grund av den tidigare anställning som Charles Kohll innehade i en annan medlemsstat, nämligen Nederländerna, än den han är medborgare i och där han är bosatt vid tiden för de faktiska omständigheterna i det nationella målet.
- 24 Charles Kohll har tjänstgjort i en annan medlemsstat och har därigenom använt sin rätt till fri rörlighet i artikel 45 FEUF.
- 25 Domstolen har slagit fast att den omständigheten att en person inte omfattas av något anställningsförhållande inte berövar honom eller henne vissa rättigheter som har samband med ställningen som arbetstagare. En pension som beviljas under förutsättning att det tidigare förelåg ett anställningsförhållande som har upphört, tillhör denna kategori av rättigheter. Rätten till pension är nämligen i sig nära förbunden med den objektiva egenskapen att vara arbetstagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juni 2000, Seherer, C-302/98, EU:C:2000:322, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 26 Situationen för en skattskyldig person som, likt Charles Kohll, uppbär pension som utbetalas med anledning av en anställning som vederbörande innehade i en annan medlemsstat än den han eller hon är medborgare i och där han eller hon är bosatt vid tiden för omständigheterna i det nationella målet,

skiljer sig från den situation som är aktuell för en person som under hela sitt yrkesverksamma liv endast har arbetat i den medlemsstat där han eller hon är medborgare och som inte har utnyttjat rätten att bosätta sig i en annan medlemsstat förrän vid pensioneringen och som därför inte kan göra gällande den fria rörlighet som föreskrivs i artikel 45 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 16).

- 27 Slutsatsen motsägs för övrigt inte av domen av den 19 november 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765). Domstolen slog nämligen fast i punkt 21 i denna dom att en pensionär som flyttar från den medlemsstat där han eller hon har tillbringat hela sitt yrkesverksamma liv till en annan medlemsstat, kan göra gällande rätten till fri rörlighet i egenskap av unionsmedborgare enligt artikel 21 FEUF, då dennes situation inte omfattas av den fria rörlighet som garanteras i artikel 45 FEUF.
- 28 En medborgare som är bosatt i en medlemsstat, såsom Charles Kohll, kan följaktligen åberopa artikel 45 FEUF såvitt gäller pension som utbetalas med anledning av en anställning han tidigare innehaft i en medlemsstat som varken är den stat han är medborgare i eller den stat i vilken han är bosatt vid tiden för de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Detta gäller oberoende av huruvida han, efter att ha arbetat i denna andra medlemsstat, bosatt sig i sin ursprungsstat för att söka eller ta upp anställning där.
- 29 Vad för det andra gäller den pension som försäkringskassan utbetalar till Charles Kohll framgår det av handlingarna i målet som domstolen tagit del av att parterna i det nationella målet är oeniga beträffande den rättsliga grunden för att bevilja honom denna pension och beträffande Storhertigdömet Luxemburgs rätt att beskatta den med hänsyn till artikel 20.1 i dubbelbeskattningsavtalet.
- 30 Den hänskjutande domstolen har preciserat att nämnda pension beviljas var och en som varit bosatt i Nederländerna oavsett om vederbörande har haft anställning där eller inte. Samma domstol anser emellertid att pensionen omfattas av artikel 19 i dubbelbeskattningsavtalet även om bestämmelsen avser pensioner som utbetalas med anledning av anställning.
- 31 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa den rättsliga grunden med stöd av vilken försäkringskassan utbetalar denna pension till Charles Kohll och vidare att kontrollera om denna pension – även om den i princip utbetalas till var och en som är bosatt i Nederländerna – ändå har utbetalats till Charles Kohll i förevarande fall med anledning av hans anställning i Nederländerna eller om pensionsbeloppet är avhängigt hans ställning som anställd. Om frågan besvaras jakande skulle artikel 45 FEUF kunna åberopas i det nationella målet av samma skäl som anges i punkterna 23–28 ovan.
- 32 Om det däremot konstateras att varken försäkringskassans skyldighet att utbetala pension till Charles Kohll eller pensionsbeloppets omfattning är avhängig den berörda personens ställning som arbetstagare, utan det faktum att vederbörande varit bosatt i Nederländerna, skulle artikel 21 FEUF – som föreskriver en rätt för alla unionsmedborgare att röra sig fritt och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier – kunna åberopas.
- 33 Eftersom såväl artikel 21 FEUF som artikel 45 FEUF kan vara tillämpliga i det nationella målet ska domstolen tolka båda bestämmelserna.
- 34 Det förhållandet att den hänskjutande domstolens tolkningsfråga endast avser artikel 45 FEUF hindrar inte att domstolen även tolkar artikel 21 FEUF.

35 Enligt fast rättspraxis gäller att domstolen, för att kunna ge den domstol som har begärt ett förhandsavgörande ett användbart svar, kan behöva ta hänsyn till unionsrättsliga bestämmelser som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin begäran (dom av den 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

Huruvida det föreligger en inskränkning

36 Vad för det första gäller artikel 45 FEUF ska det erinras om att även om bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare enligt deras ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, utgör de samtidigt hinder mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare att fritt acceptera och utöva ett arbete i en annan medlemsstat (dom av den 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

37 Ett skattetillgodohavande beviljas enligt nationell rätt i förevarande mål skattskyldiga personer vilka har inkomster av pension som ska beskattas i Luxemburg som uppgår till minst 300 euro per år eller 25 euro per månad och vilka innehar en skattsedel.

38 Såsom den hänskjutande domstolen har preciserat, erhåller den som åtnjuter pension inte någon skattsedel när pensionen – trots att den är beskattningsbar i Luxemburg – inte är föremål för källbeskattning i den medlemsstaten, bland annat på grund av att pensionsutbetalaren är etablerad i en annan medlemsstat.

39 Den form av skatteförmån som skattetillgodohavandet innebär beviljas således inte skattskyldiga som är bosatta i Luxemburg vars pensioner som är beskattningsbara i den medlemsstaten härrör från en annan medlemsstat.

40 Genom att införa olika behandling mellan skattskyldiga boende i Luxemburg, beroende på vilken medlemsstat deras pensioner – som är beskattningsbara i Luxemburg – härrör från och genom att neka skattskyldiga vars pensionsutbetalare är etablerad i en annan medlemsstat den förmån som ett skattetillgodohavande utgör, kan den nationella lagstiftning som är föremål för prövning i det nationella målet avskräcka arbetstagare från att söka eller acceptera en anställning i en annan medlemsstat än Storhertigdömet Luxemburg.

41 En sådan lagstiftning utgör således en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare som i princip är otillåten enligt artikel 45 FEUF.

42 Vad sedan, för det andra, gäller artikel 21 FEUF framgår det av fast rättspraxis att nationella bestämmelser som innebär att vissa av landets egna medborgare missgynnas endast på grund av att de har utnyttjat rätten att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat, utgör en inskränkning i de friheter som tillkommer varje unionsmedborgare enligt artikel 21.1 FEUF (dom av den 26 februari 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punkt 25, och där angiven rättspraxis).

43 Fördragets möjligheter i fråga om fri rörlighet för unionsmedborgare kan nämligen inte få full verkan om en medborgare i en medlemsstat kan avhållas från att utnyttja dem på grund av att det uppställs hinder med anledning av medborgarens vistelse i en annan medlemsstat i form av bestämmelser i dennes ursprungsstat som medför nackdelar för medborgaren enbart på grund av att denna har utnyttjat dessa möjligheter (dom av den 26 februari 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punkt 26, och där angiven rättspraxis).

44 Eftersom den skatteförmån som skattetillgodohavandet innebär nekas luxemburgska skattskyldiga som utövat sin frihet att röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat än den han eller hon är medborgare i och som, med anledning av vistelsen i denna andra medlemsstat, uppbär pension från en pensionsutbetalare som är etablerad i den sistnämnda staten, missgynnas dessa luxemburgska

skattskyldiga i förhållande till skattskyldiga som inte har utövat sin frihet att röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat. Den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet som inför en sådan särbehandling kan avskräcka en skattskyldig från att utöva nämnda frihet och utgör därför en inskränkning av de friheter som stadgas i artikel 21 FEUF.

Huruvida skäl som motiverar åtgärden föreligger

- 45 Sådana inskränkningar kan endast tillåtas om de avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, bland annat, dom av den 7 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 26).
- 46 För bedömningen av om de aktuella situationerna är objektivt jämförbara erinrar domstolen om att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22, och dom av den 6 september 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17).
- 47 Den luxemburgska regeringen har gjort gällande att skattetillgodohavandet infördes i syfte att driva en selektiv skattepolitik till förmån för samhällets mest utsatta befolkningsgrupper och att ge dem en högre disponibel inkomst med hjälp av en sådan skatteförmån.
- 48 Med avseende på en dylik målsättning befinner sig en i landet bosatt skattskyldig som uppbar pension som härrör från en annan medlemsstat inte nödvändigtvis i en annan situation än den som en i landet bosatt skattskyldig som uppbar pension som härrör från en pensionsutbetalare som är etablerad i vederbörandes bosättningsstat befinner sig i. Båda dessa skattskyldiga kan tänkas ingå i samhällets mest utsatta befolkningsgrupper.
- 49 För att inskränkningen ska kunna motiveras krävs alltså att det föreligger tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs också att inskränkningen ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträfvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 50 Den luxemburgska regeringen har gjort gällande att systemet med skattetillgodohavande motiveras av kravet att bevara det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet genom att föreskriva ett skattetillgodohavande som kan beviljas och med avseende på vilket återbetalning kan ske, på ett effektivt, rättvist och genomförbart sätt utan att medföra en oproportionerlig administrativ arbetsbörda.
- 51 Enligt samma regering är detta system med skattetillgodohavande det enda som är genomförbart utan att medföra en orimlig administrativ arbetsbörda för skattemyndigheterna, de aktuella pensionsutbetalarna och för de skattskyldiga. Det är nämligen endast de nationella organ som ansvarar för pensionsutbetalningar och skatteinbetalning till skattemyndigheten som har tillgång till aktuella uppgifter för att bevilja skattetillgodohavande på ett effektivt, korrekt och lämpligt sätt. Samma myndigheter är också de enda som kan bevilja ett skattetillgodohavande och göra en återbetalning med avseende på detsamma till berörda skattskyldiga på ett direkt och effektivt sätt.
- 52 Vidare är systemet nödvändigt för att bevara det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet som helhet. I luxemburgsk lagstiftning finns en koppling mellan uppördssystemet – i förevarande fall uttag av skatt på pensionsinkomster i den mening som avses i artikel 96.1 första och andra punkten LIR – och skattetillgodohavande.

- 53 Vad för det första gäller de administrativa och praktiska överväganden som den luxemburgska regeringen hänvisar till ska det erinras om att domstolen redan slagit fast att medlemsstaterna inte kan nekas en möjlighet att förverkliga legitima mål genom att införa bestämmelser som är lätta för de nationella myndigheterna att administrera och kontrollera efterlevnaden av (dom av den 24 februari 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 54 Det är emellertid viktigt att understryka att vad som ifrågasätts i det nationella målet varken är systemet med källskatt eller frågan om det är lämpligt och praktiskt att utfärda skattsedel, utan det förhållandet att en skatteförmån helt nekas när den berörde skattskyldige inte kan uppvisa en sådan skattsedel även om han eller hon uppfyller andra villkor för att kunna komma i åtnjutande av förmånen.
- 55 Det kan dock inte på förhand uteslutas att en skattskyldig kan uppvisa relevant bevisning som ger skattemyndigheten i beskattningsstaten möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera att de pensionsinkomster som utbetalas från en annan medlemsstat är verkliga och kontrollera dessa kostnaders art (se, analogt, dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 53).
- 56 Inget hindrar alltså att berörda skattemyndigheter kräver att den skattskyldige ska inkomma med sådan bevisning som de anser vara nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för att beviljas den nämnda förmånen i den aktuella lagstiftningen är uppfyllda och, följaktligen, huruvida den begärda förmånen ska beviljas (se, analogt, dom av den 27 januari 2009 Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 54).
- 57 Den luxemburgska regeringen har inte lämnat några uppgifter om vad som hindrar att man grundar sig på de upplysningar som lämnats av en skattskyldig som ansöker om att erhålla ett skattetillgodohavande.
- 58 Den luxemburgska regeringen har, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 68 i sitt förslag till avgörande, endast påstått att detta skulle medföra en orimlig administrativ belastning men förblir svävande såvitt gäller mera exakt vilken typ av belastning det rör sig om.
- 59 Det ska under alla omständigheter erinras om att domstolen redan slagit fast att praktiska svårigheter inte i sig kan rättfärdiga ett åsidosättande av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (dom av den 1 juli 2010, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, C233/09, EU:C:2010:397, punkt 60 och där angiven rättspraxis).
- 60 Behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan för det andra förvisso motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att ett argument som grundas på en sådan motivering ska kunna godtas kräver domstolen emellertid att det ska finnas ett direkt samband mellan den berörda skatteförmånen och kompensationen för denna förmån genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2010, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkterna 54 och 55 och där angiven rättspraxis).
- 61 Den luxemburgska regeringen har emellertid i förevarande mål inte åberopat att det föreligger ett direkt samband mellan det berörda skattetillgodohavandet och ett visst skatteuttag. Pensioner som härrör från en annan medlemsstat är nämligen, i likhet med luxemburgska pensioner, beskattningsbara i Luxemburg. Nämnda regering har i stället grundat sig på att det föreligger ett samband mellan skattetillgodohavandet och en viss beskattningsmetod, nämligen källbeskattning, som endast tillämpas på pensioner där pensionsutbetalaren är etablerad i Luxemburg. Den i det nationella målet aktuella skatteförmånen kompenseras således inte av ett visst skatteuttag i den mening som avses i den rättspraxis som citeras i punkten ovan.

- 62 Domstolen konstaterar följaktligen att de inskränkningar som följer av att den aktuella nationella skattelagstiftningen tillämpas i princip är förbjudna enligt artiklarna 21 FEUF och 45 FEUF och inte kan motiveras av de skäl som den luxemburgska regeringen har åberopat.
- 63 Mot denna bakgrund ska den ställda frågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 21 FEUF och 45 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett skattetillgodohavande för pensionärer är förbehållet skattskyldiga som innehar en skattsedel.

Rättegångskostnader

- 64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artiklarna 21 FEUF och 45 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett skattetillgodohavande för pensionärer är förbehållet skattskyldiga som innehar en skattsedel.

Underskrifter