ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 22ας Μαρτίου 2007 [1]

1. Με την υπό κρίση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως το Cour administrative του Λουξεμβούργου ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν μια εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως το άρθρο 157ter του «loi modifiéé du 4 décembre 1967 relative à l' impôt sur le revenu» (λουξεμβουργιανού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: LIR) αντιβαίνει στις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων (άρθρο 39 ΕΚ). Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα φορολογητέα στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου εισοδήματα κοινοτικού υπηκόου ο οποίος, μολονότι δεν κατοικεί στο Μεγάλο Δουκάτο, πραγματοποιεί εντός αυτού το μεγαλύτερο μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του, δεν λαμβάνονται υπόψη ορισμένες ζημίες από την εκμίσθωση ακινήτων ευρισκομένων σε άλλο κράτος μέλος.

2. Το Δικαστήριο έχει εξετάσει ανάλογο ζήτημα στην υπόθεση Ritter-Coulais, όπου έκρινε τη συμβατότητα με το άρθρο 39 της Συνθήκης γερμανικής κανονιστικής ρυθμίσεως η οποία δεν επιτρέπει στα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν εισοδήματα από εξαρτημένη εργασία στη Γερμανία και φορολογούνται στο κράτος αυτό να ζητήσουν, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα εν λόγω εισοδήματα, να ληφθούν υπόψη οι απώλειες εισοδήματος που είναι συναφείς με οικία που χρησιμοποιούν για ιδιοκατοίκηση και η οποία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος [2]. Η προκείμενη υπόθεση διαφοροποιείται, εντούτοις, από την υπόθεση εκείνη από δύο απόψεις: πρώτον, όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, η επίδικη κανονιστική ρύθμιση του Λουξεμβούργου, αντιθέτως προς τη ρύθμιση την οποία αφορούσε η υπόθεση Ritter-Coulais, δεν επιτρέπει να ληφθούν υπόψη, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, ενδεχόμενα θετικά εισοδήματα κατοίκου αλλοδαπής που πραγματοποιούνται από την εκμίσθωση οικιών ευρισκομένων στο εξωτερικό. Δεύτερον, οι ζημίες τις οποίες επικαλούνται οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το παρόν προδικαστικό ερώτημα, αφορούν εκμισθωμένα και όχι ιδιοκατοικούμενα ακίνητα.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-152/03 (Συλλογή 2006, σ. I-1711).

I — Νομικό πλαίσιο

Α — *Το εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο*

3. Το άρθρο 39 ΕΚ ορίζει τα εξής:

«1. Εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας.

2. Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

Με την επιφύλαξη των περιορισμών που δικαιολογούνται για λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων περιλαμβάνει το δικαίωμά τους:

α) να αποδέχονται κάθε πραγματική προσφορά εργασίας,

β) να διακινούνται ελεύθερα για τον σκοπό αυτόν εντός της επικρατείας των κρατών μελών,

γ) να διαμένουν σε ένα από τα κράτη μέλη με το σκοπό να ασκούν εκεί ορισμένη εργασία σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που διέπουν την απασχόληση των εργαζομένων υπηκόων αυτού του κράτους μέλους,

δ) να παραμένουν στην επικράτεια ενός κράτους μέλους και μετά την άσκηση σ' αυτό ορισμένης εργασίας, κατά τους όρους που θα αποτελέσουν αντικείμενο κανονισμών εφαρμογής που θα εκδώσει η Επιτροπή.»

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

4. Οι εφαρμοστέες στην υπό κρίση υπόθεση διατάξεις περί φορολογίας φυσικών προσώπων περιλαμβάνονται κυρίως στον προαναφερθέντα LIR και στη Σύμβαση της 23ης Αυγούστου 1958 μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας και στον τομέα του δημοτικού εμπορικού φόρου και του φόρου ακινήτου περιουσίας (στο εξής: Σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας).

5. Ειδικότερα, το άρθρο 157ter του LIR ορίζει ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής που φορολογούνται στο Λουξεμβούρ-

γο για ποσοστό τουλάχιστον 90 % του συνόλου των «εγχώριων» και αλλοδαπών εισοδημάτων τους από άσκηση επαγγέλματος φορολογούνται αν το ζητήσουν στο Λουξεμβούργο για τα εκεί φορολογητέα εισοδήματά τους. Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογικός συντελεστής υπολογίζεται με βάση τον συντελεστή που θα εφαρμοζόταν στην περίπτωσή τους αν ήταν κάτοικοι εσωτερικού, λαμβανομένων υπόψη των εγχώριων εισοδημάτων τους και των αλλοδαπών εισοδημάτων *από την άσκηση επαγγέλματος* [3].

6. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής λαμβάνεται υπόψη η συνολική φοροδοτική ικανότητα και συνυπολογίζονται, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, ενδεχόμενες ζημίες σχετικές με την εκμίσθωση ακινήτων που βρίσκονται στο εξωτερικό (άρθρο 134 LIR).

7. Σύμφωνα με το άρθρο 4 της Συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος όπου βρίσκονται τα ακίνητα.

8. Σύμφωνα πάντα με τη Σύμβαση, στο κράτος κατοικίας απόκειται να λάβει υπόψη το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα εισοδήματα τα οποία φορολογούνται στο κράτος αυτό (άρθρο 24).

II — Τα πραγματικά περιστατικά, το προδικαστικό ερώτημα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

9. Το ζεύγος Lakebrink, Γερμανοί υπήκοοι και κάτοικοι Γερμανίας, των οποίων το φορολογητέο εισόδημα για το έτος 2002 περιελάμβανε έσοδα από μισθωτές υπηρεσίες, ζήτησε να υπαχθεί στο καθεστώς κοινής φορολογίας των δύο συζύγων στο Λουξεμβούργο κατά την έννοια του άρθρου 157ter του LIR.

10. Συνεπώς, το φορολογητέο εισόδημά τους στο Λουξεμβούργο φορολογήθηκε με τον συντελεστή που θα εφαρμοζόταν αν ήταν κάτοικοι ημεδαπής. Στις σχετικές πράξεις επιβολής φόρου διευκρινιζόταν ότι, όπως προέβλεπε το άρθρο 157ter του LIR, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή δεν μπορούσαν να ληφθούν υπόψη, όπως είχαν ζητήσει οι ενδιαφερόμενοι, οι ζημίες που συνδέονταν με την εκμίσθωση ακινήτων ευρισκομένων στη Γερμανία.

3 — Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, με το σύστημα που προβλέπει το άρθρο 157ter, ο νομοθέτης του Λουξεμβούργου θέλησε να συμμορφωθεί προς τις κοινοτικές ρυθμίσεις και, συγκεκριμένα, προς τις αρχές τις οποίες έθεσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225), με την οποία περιόρισε την ίση μεταχείριση η οποία αποτελεί συνέπεια της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στις οικονομικές δραστηριότητες από τις οποίες προκύπτουν επαγγελματικά έσοδα.

11. Κατά της αποφάσεως αυτής έβαλε το ζεύγος Lakebrink με δύο ενστάσεις που άσκησε κατά των εν λόγω πράξεων επιβολής φόρου ενώπιον του διευθυντή της υπηρεσίας άμεσων φόρων.

12. Κατόπιν της σιωπηρής απορρίψεως των ενστάσεών του από τη διοικητική αρχή, το ζεύγος Lakebrink προσέφυγε ενώπιον του Tribunal administratif του Λουξεμβούργου το οποίο, αφού αποφάσισε τη συνεκδίκαση των δύο προσφυγών, τις έκρινε παραδεκτές και βάσιμες ως προς το αίτημα της διορθώσεως των πράξεων επιβολής φόρου, διευκρινίζοντας ότι, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που είναι εφαρμοστέος στα εισοδήματα των προσφευγόντων, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ζημίες που συνδέονται με την εκμίσθωση ακινήτων που βρίσκονται στη Γερμανία, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί από τις γερμανικές φορολογικές αρχές.

13. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενο από τον Υπουργό Οικονομικών, άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Cour administrative, το οποίο, διατηρώντας επιφυλάξεις ως προς την ερμηνεία του άρθρου 39 ΕΚ, ανέστειλε την εκδίκαση της εκκρεμούσας ενώπιόν του διαφοράς και αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 39 ΕΚ την έννοια ότι αντίκειται σε εθνική ρύθμιση όπως το άρθρο 157ter του LIR του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, κατ' εφαρμογή της οποίας ένας κοινοτικός υπήκοος, μη κάτοικος Λουξεμβούργου που λαμβάνει εισοδήματα λουξεμβουργιανής πηγής από μισθωτή εργασία, τα οποία συνιστούν το μεγαλύτερο μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του δεν μπορεί να επικαλεστεί τα αρνητικά εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων τα οποία δεν ιδιοκατοικεί και που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα λουξεμβουργιανής πηγής εισοδήματά του;»

14. Το ζεύγος Lakebrink, η Επιτροπή και οι Κυβερνήσεις του Λουξεμβούργου, της Σουηδίας και των Κάτω Χωρών υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις, βάσει του άρθρου 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου.

III — Νομική ανάλυση

Α — *Επί της υπάρξεως έμμεσης διακρίσεως*

15. Με το υποβληθέν ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 39 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα φορολογούμενα στο

Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου εισοδήματα κοινοτικού υπηκόου κατοίκου αλλοδαπής, ο οποίος όμως πραγματοποιεί στο Λουξεμβούργο το μεγαλύτερο μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του προερχομένων από εξαρτημένη εργασία, δεν λαμβάνονται υπόψη οι συνδεόμενες με την εκμίσθωση ακινήτων ευρισκομένων σε άλλο κράτος μέλος ζημίες, μολονότι αυτή η κατηγορία εισοδημάτων λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία του κατοίκου ημεδαπής.

16. Οι Κυβερνήσεις του Λουξεμβούργου, της Σουηδίας και των Κάτω Χωρών υποστηρίζουν ότι πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα, ενώ την αντίθετη άποψη υποστηρίζει το ζεύγος Lakebrink και η Επιτροπή.

17. Δεδομένου ότι η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση αφορά τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, κρίνεται απαραίτητο να αξιολογηθεί βάσει της αρχής ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, καίτοι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας των άμεσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν, να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο και ιδίως τις θεμελιώδεις ελευθερίες στις οποίες βασίζεται η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς [4].

18. Δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης ασκούν *μισθωτή δραστηριότητα* σε κράτος μέλος, αναμφιβόλως η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση δέον να εξεταστεί σε σχέση με το άρθρο 39 ΕΚ.

19. Η διάταξη του εν λόγω άρθρου εκθέτει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και επιτάσσει την εξάλειψη κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών [5].

20. Επισημαίνω, εντούτοις, ότι η κανονιστική ρύθμιση την οποία αφορά η διαφορά της κύριας δίκης εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του οικείου φορολογουμένου. Ανεξαρτήτως αυτού, η διαφορετική μεταχείριση που βασίζεται στο κριτήριο της κατοικίας ή του τόπου καταγωγής μπορεί, υπό συγκεκριμένες συνθήκες, να έχει αποτέλεσμα ισοδύναμο με διάκριση λόγω ιθαγενείας.

21. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, δεν απαγορεύονται μόνον οι διακρίσεις λόγω ιθαγενείας, αλλά και κάθε μορφή διακρίσεως η οποία, κατ' εφαρμογήν άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει

4 — Βλ., ιδίως, προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 21 και αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1991, σ. I-4585, σκέψη 12), και της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-209/01, Schilling και Fleck-Schilling (Συλλογή 2003, σ. I-13389, σκέψη 22).

5 — Βλ., ιδίως, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-419/92, Scholz (Συλλογή 1994, σ. I-505, σκέψη 7).

στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα, νοουμένης ως διακρίσεως της εφαρμογής διαφορετικών ρυθμίσεων σε ανάλογες καταστάσεις ή της εφαρμογής της ίδιας ρυθμίσεως σε διαφορετικές καταστάσεις [6].

22. Στον τομέα των άμεσων φόρων, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με τον τόπο κατοικίας δεν συνιστά καθεαυτή δυσμενή διάκριση, διότι, κατ' αρχήν, το κριτήριο του τόπου κατοικίας υποδηλώνει σύνδεση του φορολογουμένου με τη χώρα καταγωγής του και θα μπορούσε να αιτιολογήσει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση [7].

23. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής, δεδομένου ότι το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους μέλους ένας κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο κατοικίας του. Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων και ο οποίος αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του [8].

24. Συνεπώς, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον μη κάτοικο ημεδαπής, τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, ενόψει των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των μη κατοίκων ημεδαπής, τόσο από την άποψη πηγής εισοδήματος όσο και από την άποψη της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως [9].

25. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι τα πράγματα έχουν άλλως στην περίπτωση που ο κάτοικος ημεδαπής δεν έχει σημαντικό εισόδημα στο κράτος κατοικίας του και αντλεί το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του από δραστηριότητα που ασκήθηκε στο κράτος απασχολήσεως, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως [10]. Πράγματι, προκειμένου περί μη κατοίκου ημεδαπής ο οποίος πραγματοποιεί το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του σε άλλο κράτος μέλος και όχι στο κράτος της κατοικίας του, η δυσμενής διάκριση συ-

6 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11), και της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-27/91, Le Manoir (Συλλογή 1991, σ. I-5531, σκέψη 10).

7 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψεις 31 έως 34, και αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 18), της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 41), καθώς και την απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland (Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 27).

8 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψεις 31 και 32, και αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, (Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 22), της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen (Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 21), και της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 43).

9 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker (σκέψη 34), Gschwind (σκέψη 23) και Gerritse (σκέψη 44).

10 — Βλ. αποφάσεις Schumacker, προπαρατεθείσα, σκέψη 36, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 89).

νίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εν λόγω μη κατοίκου ημεδαπής δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως [11].

26. Όσον αφορά την υπόθεση που αποτελεί το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος, θεωρώ αναμφισβήτητο ότι, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, η εφαρμογή της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως έχει ως αποτέλεσμα να υπόκειται το ζεύγος Lakebrink σε διαφορετική μεταχείριση βασισμένη στο γεγονός ότι η κατοικία τους βρίσκεται εκτός του εδάφους του Λουξεμβούργου.

27. Πράγματι, όπως παρατηρήθηκε, η νομοθεσία του Λουξεμβούργου προβλέπει ότι για τον καθορισμό του συντελεστή φορολογίας των κατοίκων ημεδαπής λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματός τους. Στην περίπτωση, εντούτοις, φορολογουμένου ο οποίος δεν έχει φορολογική κατοικία στο Λουξεμβούργο, αλλά πραγματοποιεί στη χώρα αυτή το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του, η εξομοίωση με τον κάτοικο ημεδαπής είναι μόνο μερική: ο κανόνας της προοδευτικότητας για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή εφαρμόζεται, εκτός των εισοδημάτων λουξεμβουργιανής προελεύσεως, στα αλλοδαπά εισοδήματα των κατοίκων αλλοδαπής μόνον αν είναι επαγγελματικής φύσεως, αποκλείοντας εισοδήματα που δεν εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή, μεταξύ των οποίων, όπως εν προκειμένω, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων.

28. Συνεπώς, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, η μη λήψη υπόψη των ζημιών συνδεομένων με την εκμίσθωση ακινήτων ευρισκομένων στο εξωτερικό για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται σε φορολογούμενο ο οποίος, καίτοι δεν είναι κάτοικος Λουξεμβούργου, πραγματοποιεί το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του στο κράτος αυτό, προκαλεί αναμφισβήτητα δυσμενή μεταχείριση του φορολογουμένου αυτού σε σχέση με τη μεταχείριση φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής ο οποίος ασκεί ανάλογη δραστηριότητα, διότι για τον κάτοικο ημεδαπής οι ζημίες αυτού του είδους λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή.

29. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, όπως υποστηρίζουν οι Κυβερνήσεις του Λουξεμβούργου και των Κάτω Χωρών, η νομοθεσία του Λουξεμβούργου δεν λαμβάνει υπόψη, δυνάμει του άρθρου 157ter του LIR, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, ενδεχόμενα θετικά εισοδήματα των κατοίκων αλλοδαπής από εισπραττόμενα μισθώματα. Το ενδεχόμενο πλεονέκτημα σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής, το οποίο παρέχεται στους κατοίκους αλλοδαπής σε μια τέτοια περίπτωση, δεν αρκεί για να αντισταθμίσει το μειονέκτημα που υφίστανται σε μια περίπτωση όπως η επίδικη, στην οποία οι συνδεόμενες με την εκμίσθωση ακινήτων ευρισκομένων στο εξωτερικό ζημίες δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε από το κράτος κατοικίας —εφόσον στο κράτος αυτό δεν υπάρχουν φορολογητέα εισοδήματα— ούτε στο κράτος απασχολήσεως. Πράγματι, το να

11 — Προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker (σκέψη 38).

θεωρηθεί ότι ένα μειονέκτημα που δεν παρουσιάζεται συστηματικά δεν είναι ικανό να οδηγήσει σε διάκριση θα ισοδυναμούσε με το να θεωρηθεί συμβατό προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ένα φορολογικό καθεστώς που είναι σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις δυσμενές για τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής, κρίνοντας ότι το μειονέκτημα είναι μικρής εκτάσεως, λόγω του ότι παρουσιάζεται ευκαιριακά. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα γίνονταν δεκτές διακρίσεις ήσσονος σημασίας και θα καθίστατο κενή περιεχομένου η γενικού χαρακτήρα απαγόρευση την οποία θεσπίζει το άρθρο 39 ΕΚ [12].

30. Εφόσον διαπιστώνεται ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση οδηγεί σε διαφορετική μεταχείριση και προκαλεί μειονέκτημα για τους κατοίκους αλλοδαπής, θα πρέπει να επαληθευθεί αν αυτή η διαφορετική μεταχείριση αποτελεί in concreto διάκριση, ή αν η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής σε σχέση με την υπό εξέταση κανονιστική ρύθμιση είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη.

31. Δεδομένου ότι εν προκειμένω το ζεύγος Lakebrink πραγματοποιεί στο κράτος απασχολήσεως —το Λουξεμβούργο— το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του, ενώ δεν πραγματοποιεί σημαντικά εισοδήματα στο κράτος κατοικίας, φρονώ ότι βρίσκεται σε κατάσταση ανάλογη με την κατάσταση κατοίκου του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου όσον αφορά τους κανόνες που διέπουν τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή.

32. Το συμπέρασμα αυτό προκύπτει, κατά την άποψή μου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία, καίτοι, όσον αφορά τους άμεσους φόρους, η κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής διαφέρει από την κατάσταση του κατοίκου αλλοδαπής, καθόσον το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του φορολογουμένου συγκεντρώνεται συνήθως στο κράτος κατοικίας, το οποίο διαθέτει γενικώς όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμήσει τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, ωστόσο παύει να υπάρχει οποιαδήποτε διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής, αν ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως [13].

33. Μολονότι είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει με αυτό το πνεύμα φορολογικά καθεστώτα που αφορούσαν τη λήψη υπόψη της προσωπικής και περιουσιακής καταστάσεως του φορολογουμένου, δηλώνοντας ότι «δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη συνε-

12 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση de Groot (σκέψη 97) και, όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 43).

13 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker (σκέψεις 36 και 37).

κτίμηση, για την επιβολή φόρου, της *προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως* [14]», από πουθενά δεν προκύπτει ότι το Δικαστήριο θέλησε να περιορίσει αποκλειστικά σε αυτές τις πτυχές της συνολικής φοροδοτικής ικανότητας την εξομοίωση φορολογουμένου κατοίκου αλλοδαπής ο οποίος πραγματοποιεί το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του στη χώρα απασχολήσεως με φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής ο οποίος ασκεί ανάλογη μισθωτή δραστηριότητα.

34. Συναφώς, θα πρέπει να αξιολογηθεί το συμπέρασμα στο οποίο έχει καταλήξει το Δικαστήριο όσον αφορά τη δυνατότητα εξομοιώσεως φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής υπό το πρίσμα της ratio η οποία οδήγησε σε αυτό, προκειμένου να διαπιστωθεί αν υφίσταται αυτή η δυνατότητα εξομοιώσεως και στην προκειμένη περίπτωση, στην οποία το αποκλειόμενο φορολογικό πλεονέκτημα δεν συνδέεται με την προσωπική ή την οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου κατοίκου αλλοδαπής [15].

35. Σύμφωνα με τη συλλογιστική του Δικαστηρίου, ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής βρίσκεται, γενικά, σε αντικειμενικά διαφορετική κατάσταση από τον κάτοικο του κράτους απασχολήσεως, διότι στο κράτος αυτό πραγματοποιεί μέρος μόνον των εισοδημάτων του και συνεπώς θα μπορούσε, θεωρητικά, να επωφεληθεί δύο φορές των φορολογικών πλεονεκτημάτων που αφορούν την προσωπική φοροδοτική του κατάσταση, τόσο στο κράτος κατοικίας όσο και στο κράτος απασχολήσεως. Λόγω του ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η άρνηση του κράτους κατοικίας να αναγνωρίσει φορολογικά πλεονεκτήματα συνδεόμενα με την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής δεν αποτελεί διάκριση εις βάρος του.

36. Εντούτοις, στην περίπτωση κατά την οποία ο κάτοικος αλλοδαπής πραγματοποιεί το σύνολο, ή σχεδόν το σύνολο, των φορολογητέων εισοδημάτων του στο κράτος απασχολήσεως, παύει να υφίσταται ο κίνδυνος να επωφεληθεί δύο φορές των πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική φοροδοτική κατάστασή του —την οποία το κράτος κατοικίας δεν μπορεί να λάβει υπόψη διότι δεν πραγματοποιεί σε αυτό εισοδήματα άξια λόγου— και για τον λόγο αυτό, δεν υπάρχει καμία διαφορά σε σχέση με την κατάσταση του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής. Κατά συνέπεια, η ορθή εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων —έκφανση της οποίας αποτελεί η προπαρατεθείσα νομολογία— υποχρεώνει το κράτος απασχολήσεως να εξισώνει τον κάτοικο αλλοδαπής, ο οποίος πραγματοποιεί το σύνολο, ή σχεδόν το σύνολο, των εισοδημάτων του στο έδαφός του, με τον κάτοικο ημεδαπής, όχι μόνο σε σχέση με την αναγνώριση φορολογικών πλεονεκτημάτων συνδεομένων με την *προσωπική και οικογενειακή* του κατάσταση, αλλά και σε σχέση με κάθε άλλη πτυχή της συνολικής φοροδοτικής του ικανότητας, η οποία λαμβάνεται υπόψη για την αναγνώριση φορολογικών πλεονεκτημάτων υπέρ του κατοίκου ημεδαπής.

14 — Όπ.π., σκέψη 37. Η υπογράμμιση δική μου.

15 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger της 1ης Μαρτίου 2005, στην προπαρατεθείσα υπόθεση Ritter-Coulais, σημεία 91 επ.

37. Όσον αφορά την ουσία του προδικαστικού ερωτήματος, από τη μέχρι τούδε ανάλυση προκύπτει ότι το ζεύγος Lakebrink, το οποίο δεν πραγματοποιεί εισοδήματα άξια λόγου στο κράτος κατοικίας του, φορολογείται καθ' ολοκληρία στο κράτος απασχολήσεώς του —το Λουξεμβούργο— το οποίο θα πρέπει να του αναγνωρίσει τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη συνολική φοροδοτική ικανότητα, τα οποία αναγνωρίζει στους κατοίκους ημεδαπής, εφόσον βρίσκεται σε κατάσταση αντικειμενικά συγκρίσιμη με την κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής. Κατά συνέπεια, το ζεύγος Lakebrink υφίσταται έμμεση διάκριση λόγω της εφαρμογής του άρθρου 157ter LIR, στον βαθμό που μία πτυχή της φοροδοτικής του ικανότητας —και συγκεκριμένα οι συνδεόμενες με την εκμίσθωση ακινήτων ζημίες— δεν αναγνωρίζεται από το Λουξεμβούργο για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, διότι η κατοικία του βρίσκεται εκτός του εδάφους του Λουξεμβούργου.

38. Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι αυτή η λύση, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζουν οι Κυβερνήσεις των Κάτω Χωρών και της Σουηδίας, δεν αντιβαίνει στην αρχή της ελεύθερης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, την οποία έχει επικυρώσει επανειλημμένα το Δικαστήριο.

39. Υπενθυμίζω, μεταξύ άλλων, ότι η διαφορετική μεταχείριση η οποία διαπιστώθηκε στο σημείο 37 ανωτέρω αφορά αποκλειστικά την εφαρμογή της εσωτερικής κανονιστικής ρυθμίσεως του Λουξεμβούργου —του άρθρου 157ter του LIR—, ενώ ουδόλως αμφισβητείται η Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Γερμανίας και Λουξεμβούργου [16].

40. Θα πρέπει να παρατηρηθεί, επίσης, ότι η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση δεν αφορά τον τρόπο προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου, αλλά την αναγνώριση μιας πτυχής της φοροδοτικής ικανότητας του κατοίκου αλλοδαπής *αποκλειστικά προς τον σκοπό του υπολογισμού του φορολογικού συντελεστή*, και όχι προς τον σκοπό του προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου. Συνεπώς, το να προβλεφθεί ότι το κράτος απασχολήσεως είναι εκείνο που πρέπει να παράσχει, κατ' εξαίρεση, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, συμπεριλαμβανομένων τυχόν φορολογικών πλεονεκτημάτων σχετικών με τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα έσοδα δεν υπάγονται στη φορολογική εξουσία του κράτους απασχολήσεως, δεν σημαίνει ότι τα εισοδήματα αυτού του είδους θα φορολογηθούν στο κράτος απασχολήσεως. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, ουδόλως θίγεται η κατανομή της φορολογικής εξουσίας σε εδαφική βάση την οποία προβλέπει η Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Γερμανίας και Λουξεμβούργου, εφόσον το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, κατά τον υπολογισμό του φόρου που θα> επιβληθεί σε φορολογούμενο, ο οποίος είναι μεν κάτοικος αλλοδαπής, αλλά φορολογείται πλήρως στο Λουξεμβούργο, δεν υποχρεούται να περιλάβει στη βάση επιβολής του φόρου τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων ευρισκομένων στη Γερμανία —για τη φορολογία των οποίων

16 — Η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση απορρέει από διατάξεις μίας μόνο έννομης τάξεως και δεν οφείλεται στις διαφορές ή στην κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ δύο κρατών μελών.

αρμόδια παραμένει η Γερμανία—, αλλά θα πρέπει να τα λάβει υπόψη, κατ' εξαίρεση, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή.

41. Όσον αφορά, τέλος, τον τρόπο κατά τον οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη η συνολική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου κατοίκου αλλοδαπής, ο οποίος πραγματοποιεί στο κράτος απασχολήσεως το σύνολο, ή σχεδόν το σύνολο, των φορολογητέων εισοδημάτων του, φρονώ ότι το κοινοτικό δίκαιο ουδεμία συγκεκριμένη απαίτηση θέτει, υπό την προϋπόθεση να μη γίνονται διακρίσεις εις βάρος του εν λόγω φορολογουμένου σε σχέση με τον κάτοικο ημεδαπής, ο οποίος ασκεί ανάλογη δραστηριότητα και βρίσκεται σε αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση [17].

υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, από το γεγονός ότι αρμόδια για τη φορολογία των εν λόγω εισοδημάτων σύμφωνα με τη Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας είναι η Γερμανία. Όπως προαναφέρθηκε, πράγματι, ο προσδιορισμός των εν λόγω εισοδημάτων γίνεται αποκλειστικά και μόνον προκειμένου να ληφθούν υπόψη από το κράτος απασχολήσεως για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή και όχι για τη φορολόγησή τους, για την οποία αρμόδια παραμένει η Γερμανία και η οποία θα υπόκειται, εφόσον πραγματοποιηθούν θετικά εισοδήματα, στη γερμανική νομοθεσία.

Β — *Οι ενδεχόμενες αιτιολογίες*

42. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση φρονώ, συνεπώς, ότι τα εισοδήματα φορολογουμένου κατοίκου αλλοδαπής από εκμίσθωση ακινήτων που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή πρέπει να προσδιοριστούν βάσει των ίδιων προϋποθέσεων οι οποίες προβλέπονται για τους φορολογουμένους που κατοικούν στο Μεγάλο Δουκάτο, δηλαδή σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου, χωρίς να ασκεί καμία επιρροή συναφώς το γερμανικό δίκαιο [18]. Κατά τη γνώμη μου, η εφαρμογή της λύσεως αυτής δεν εμποδίζεται, όπως κρίθηκε με την πρωτοβάθμια απόφαση που εκδόθηκε επί της κύριας δίκης και όπως

43. Λόγω του ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση έχει περιοριστικά αποτελέσματα όσον αφορά την άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, θα πρέπει να εξεταστεί αν μπορεί να αιτιολογηθεί υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου.

44. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, μολονότι δεν επικαλείται ρητώς κάποια αιτιολογία για τη διαφορετική μεταχείριση την οποία προκαλεί η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση, με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε προσπαθεί κατ' ουσία να αποδείξει ότι η ρύθμιση θεμελιώνεται στην ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού της

17 — Βλ. ανάλογη συλλογιστική στην προπαρατεθείσα απόφαση de Groot, σκέψεις 114 και 115.

18 — Άρθρα 134 και 134ter του LIR.

συστήματος. Συνεπώς, θα αναλύσω την εν λόγω αιτιολογία απλώς και μόνον επικουρικά.

1. Επί της διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος

45. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου επισημαίνει, κατ' ουσίαν, την ύπαρξη «συνοχής» στη βάση της επίμαχης ρυθμίσεως η οποία, αφενός μεν, δεν επιτρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αρνητικό εισόδημα των κατοίκων αλλοδαπής από εκμίσθωση ακινήτων για τον υπολογισμό τόσο της βάσεως επιβολής του φόρου όσο και του φορολογικού συντελεστή, αφετέρου όμως, δεν λαμβάνει αντιστοίχως υπόψη ενδεχόμενα θετικά εισοδήματα αυτού του είδους.

46. Η διασφάλιση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος είναι μια έννοια που παγιώθηκε στη νομολογία με τις αποφάσεις Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου, με τις οποίες το Δικαστήριο αναγνώρισε κατ' αρχήν ότι η απαίτηση αυτή αποτελεί επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών αρχών της ελεύθερης κυκλοφορίας [19].

19 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψεις 21 έως 28), και της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψεις 14 έως 21).

47. Στις προπαρατεθείσες υποθέσεις το Δικαστήριο δικαιολόγησε βάσει της συνοχής του φορολογικού συστήματος μια εθνική κανονιστική ρύθμιση που επέτρεπε την έκπτωση των εισφορών ασφαλίσεως γήρατος και ζωής, εφόσον καταβάλλονταν στο κράτος το οποίο δεχόταν την εν λόγω έκπτωση. Ως δικαιολογία για τον περιορισμό αυτό προβλήθηκε η ανάγκη αντισταθμίσεως της απώλειας φορολογικών εσόδων λόγω της εκπτώσεως των εισφορών που καταβάλλονταν δυνάμει ασφαλιστικών συμβάσεων με τη φορολογία των ποσών που εισπράττονταν για την εκτέλεση των εν λόγω συμβάσεων, πράγμα που δεν θα ήταν δυνατόν αν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις είχαν την έδρα τους στο εξωτερικό.

48. Από της εκδόσεως των αποφάσεων αυτών, η διασφάλιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος έχει καταστεί η συχνότερα προβαλλόμενη από τα κράτη μέλη αιτιολογία στον τομέα των άμεσων φόρων. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει περιορίσει αισθητά την έννοια της φορολογικής συνοχής και δέχεται, κατά πάγια νομολογία, ότι, για να μπορεί η απαίτηση αυτή να αιτιολογήσει ένα περιοριστικό των θεμελιωδών ελευθεριών μέτρο, πρέπει να πληρούνται τρεις αυτοτελείς προϋποθέσεις: α) να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της χορηγήσεως του φορολογικού πλεονεκτήματος και του συμψηφισμού του πλεονεκτήματος αυτού με φορολογική εισφορά, β) η έκπτωση και η εισφορά να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ίδιας φορολογήσεως και γ) να

πραγματοποιούνται ως προς τον ίδιο φορολογούμενο [20].

49. Μολονότι οι δύο προϋποθέσεις που αφορούν την ταυτότητα του φορολογουμένου και του φόρου πληρούνται χωρίς αμφιβολία στην κρίση υπόθεση, θα πρέπει να εξακριβωθεί αν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της εκπτώσεως ζημιών συνδεομένων με την εκμίσθωση και της λήψεως υπόψη των θετικών εισοδημάτων από επενδύσεις αυτού του τύπου για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή.

50. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση βασίζεται στον κανόνα της συμμετρίας, βάσει του οποίου δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του συντελεστή φορολογίας του κατοίκου αλλοδαπής ούτε οι συνδεόμενες με την εκμίσθωση ακινήτων ζημίες ευρισκομένων στο εξωτερικό ούτε τα ενδεχόμενα θετικά εισοδήματα από ανάλογες επενδύσεις σε ακίνητα. Κατά συνέπεια, το να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι συνδεόμενες με την εκμίσθωση ακινήτων ζημίες θα επηρέαζε τη λογική της επίμαχης ρυθμίσεως, στο μέτρο που η αναγνώριση του πλεονεκτήματος αυτού για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή δεν μπορεί να αντισταθμιστεί από τον συνυπολογισμό, για τον ίδιο σκοπό, των ενδεχόμενων θετικών εισοδημάτων που θα αποφέρει κατά πάσα πιθανότητα μελλοντικά μια ανάλογη επένδυση σε ακίνητα.

51. Καίτοι, συνεπώς, η μη λήψη υπόψη των αλλοδαπών ζημιών από εκμίσθωση ακινήτων για τον υπολογισμό του συντελεστή φορολογίας του κατοίκου αλλοδαπής μπορεί να δικαιολογηθεί, κατ' αρχήν, από την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος του Λουξεμβούργου, απόκειται, εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν το περιοριστικό αυτό μέτρο εφαρμόζεται κατά τρόπο που να τηρείται η αρχή της αναλογικότητας. Πράγματι, το επίδικο μέτρο πρέπει να είναι ικανό να εξασφαλίζει την εκπλήρωση του επιδιωκόμενου σκοπού χωρίς να υπερβαίνει το αναγκαίο γι' αυτό μέτρο [21].

52. Εντούτοις, η επίδικη κανονιστική ρύθμιση δεν φαίνεται να αποτελεί το λιγότερο περιοριστικό μέτρο που είναι ικανό να διασφαλίσει τη συνοχή του φορολογικού συστήματος του Λουξεμβούργου, εφόσον ο ίδιος στόχος θα μπορούσε να επιτευχθεί με το ίδιο αποτέλεσμα αντισταθμίσεως, μέσω του συνυπολογισμού στον συντελεστή φορολογίας των κατοίκων αλλοδαπής, τόσο των ζημιών όσο και των θετικών εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτων ευρισκομένων στο εξωτερικό. Ένα τέτοιο σύστημα θα απέτρεπε καταστάσεις όπως η επίδικη, στην οποία ορισμένες πτυχές της φοροδοτικής ικανότητας φορολογουμένου δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας —εφόσον ο φορολογούμενος δεν πραγματοποιεί σε αυτό άξια λόγου εισοδήματα— ούτε στο κράτος απασχολήσεως, στο οποίο πραγματοποιεί το κύριο μέρος των εισοδημάτων του.

20 — Χωρίς να αναλύσω εκτενέστερα τις πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις σχετικά με την έννοια της «φορολογικής συνοχής», οι οποίες δεν αφορούν άμεσα την υπό κρίση υπόθεση, υπενθυμίζω, εντούτοις, ότι πρόσφατα το Δικαστήριο εφάρμοσε τις προϋποθέσεις στις οποίες θεμελιώνεται η εν λόγω αρχή κατά τρόπο ευέλικτο, αποδίδοντας μεγαλύτερη σημασία στην τελεολογική άποψη του υπό κρίση φορολογικού συστήματος. Βλ., συναφώς, προτάσεις μου της 29ης Μαρτίου 2007, στην υπόθεση C-298/05, Columbus (εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου), σημεία 189 επ.

21 — Βλ., αντί πολλών, απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus (Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 32).

IV — Πρόταση

Υπό το φως των προηγηθεισών σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο υποβληθέν από το Cour administrative του Λουξεμβούργου προδικαστικό ερώτημα:

«Το άρθρο 39 ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους όπως το άρθρο 157ter του LIR, κατ' εφαρμογή της οποίας ένας κοινοτικός υπήκοος, μη κάτοικος Λουξεμβούργου που πραγματοποιεί εισοδήματα λουξεμβουργιανής πηγής από μισθωτή εργασία, τα οποία συνιστούν το μεγαλύτερο μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του δεν μπορεί, αντιθέτως προς ό,τι ισχύει για τον κάτοικο Λουξεμβούργου, να επικαλεστεί τα αρνητικά εισοδήματα από εκμισθώσεις ακινήτων τα οποία δεν ιδιοκατοικεί και τα οποία βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα λουξεμβουργιανής πηγής εισοδήματά του.»