ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 16ης Φεβρουαρίου 2016 [1]

Υπόθεση C-300/15

Charles Kohllκαι
Sylvie Kohll-Schlesser
κατά
Directeur de l'administration des contributions directes

[αίτηση του Tribunal administratif du Luxembourg (Λουξεμβούργο)για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Ελεύθερη κυκλοφορία των ατόμων — Εργαζόμενος — Ίση μεταχείριση — Φόρος εισοδήματος — Συντάξεις της ημεδαπής και συντάξεις από άλλο κράτος μέλος — Πίστωση φόρου υπέρ ορισμένων μόνο συντάξεων — Δελτίο παρακρατήσεως φόρου εκδιδόμενο από την εθνική αρχή»

1. Η νομολογία του Δικαστηρίου σε σχέση με την άμεση φορολογία εμπλουτίζεται συνεχώς, παρά το γεγονός ότι έχει ήδη φθάσει έναν σημαντικό όγκο και ότι συνήθως αναφέρεται αποκλειστικά στις θεμελιώδεις ελευθερίες τις οποίες αναγνωρίζει η Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ). Το εξεταζόμενο προδικαστικό ερώτημα αφορά τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης λουξεμβουργιανής νομοθετικής ρυθμίσεως η οποία επέφερε αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος, παρέχοντας πίστωση φόρου στους συνταξιούχους που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις.

2. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα του Tribunal administratif du Luxembourg πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων επηρεάζει το καθεστώς άμεσης φορολογίας ενός κράτους μέλους. Επίσης, πρέπει να διευκρινιστούν τα κριτήρια που εφαρμόζονται σε σχέση με το εισόδημα των συνταξιούχων οι οποίοι έχουν κάνει χρήση της ελευθερίας αυτής, είτε δυνάμει του άρθρου 45 ΣΛΕΕ που αφορά τους εργαζομένους είτε δυνάμει του γενικού κανόνα του άρθρου 21 ΣΛΕΕ. Τέλος, με την απάντησή του, το Δικαστήριο καλείται να προσδιορίσει με ακόμη μεγαλύτερη, ει δυνατόν, ακρίβεια τα όρια ελέγχου των εθνικών ρυθμίσεων που περιορίζουν την ελευθερία της κυκλοφορίας και, ειδικότερα, της ενδεχόμενης δικαιολογήσεως των ρυθμίσεων αυτών.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

I – **Εθνικό κανονιστικό πλαίσιο**

Λουξεμβουργιανό δίκαιο

3. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 139ter, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο εισοδήματος (στο εξής: L.I.R.), όπως εφαρμόζεται στα εισοδήματα του έτους 2009 και των επόμενων ετών, παρέχεται πίστωση φόρου για συνταξιούχους σε κάθε φορολογούμενο ο οποίος έχει εισόδημα από συντάξεις ή παρόμοιες προσόδους, κατά την έννοια του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, του L.I.R., που φορολογούνται στο Λουξεμβούργο και ο οποίος διαθέτει δελτίο παρακρατήσεως φόρου.

4. Ομοίως, σύμφωνα με το άρθρο 139ter, παράγραφος 2, του L.I.R., η πίστωση φόρου αναγνωρίζεται και επιστρέφεται στον συνταξιούχο αποκλειστικά στο πλαίσιο της παρακρατήσεως φόρου επί αποδοχών και μισθών η οποία πραγματοποιείται από τον ασφαλιστικό φορέα ή άλλον οφειλέτη της συντάξεως, βάσει του δελτίου παρακρατήσεως φόρου.

5. Επιπλέον, κατά το αιτούν δικαστήριο, από τα κοινοβουλευτικά έγγραφα που αφορούν το νομοσχέδιο αρ. 5924[2] προκύπτει ότι η πίστωση φόρου για μισθωτούς και συνταξιούχους εντάχθηκε στις διατάξεις που αφορούν την παρακράτηση φόρου επί αποδοχών και συντάξεων, προκειμένου να χορηγείται στους μισθωτούς εργαζομένους και στους συνταξιούχους αποκλειστικά μέσω των εργοδοτών, των ασφαλιστικών ταμείων και των λοιπών οφειλετών της συντάξεως, βάσει των αναγραφομένων στα ως άνω δελτία στοιχείων.

6. Εξάλλου, το άρθρο 19 της Συμβάσεως μεταξύ Λουξεμβούργου και Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως (στο εξής: CDI) έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20, οι συντάξεις και άλλες πληρωμές παρόμοιας φύσεως που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους για μισθωτή εργασία που παρείχε στο παρελθόν φορολογούνται μόνον στο κράτος αυτό.»

II –**Πραγματικά περιστατικά της διαφοράς και διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου**

7. Η διαφορά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά δύο ολλανδικές συντάξεις του C. Kohll, οι οποίες φορολογούνται στο Λουξεμβούργο: η πρώτη καταβάλλεται απευθείας από την εταιρία «Shell International B.V», εταιρία στην οποίαν ο C. Kohll εργάστηκε επί σειρά ετών, και η δεύτερη από το «Sociale Verzekeringsbank» (SVB)[3].

8. Δεδομένου ότι οι δύο ολλανδικές συντάξεις δεν υπέκειντο σε παρακράτηση στην πηγή στο Λουξεμβούργο, στον C. Kohll δεν χορηγήθηκε πίστωση φόρου για συνταξιούχους όσον αφορά τα επίμαχα στην κύρια δίκη έτη, δηλαδή το 2009, το 2010 και το 2011.

2 — Το νομοσχέδιο αυτό, όταν ψηφίστηκε ως νόμος της 19ης Δεκεμβρίου 2008, μεταρρύθμισε το καθεστώς των πιστώσεων φόρου κατά την επίμαχη στην κρινόμενη διαφορά έννοια.

3 — Το SVB είναι ο φορέας διαχειρίσεως των εθνικών συντάξεων στις Κάτω Χώρες. Μεταξύ άλλων παροχών, είναι υπεύθυνο για τη βασική εθνική σύνταξη, στην οποία έχουν δικαίωμα όλοι όσοι έχουν συμπληρώσει το ηλικιακό όριο συνταξιοδοτήσεως και είναι ή υπήρξαν κάτοικοι του εν λόγω κράτους μέλους.

9. Στις 20 Φεβρουαρίου 2013, ο C. Kohll άσκησε ένσταση ενώπιον του directeur de l'administration des Contributions directes (διευθυντή της εφοριακής αρχής, στο εξής: διευθυντής)[4] κατά της πράξεως επιβολής φόρου εισοδήματος για το έτος 2009, η οποία εκδόθηκε στις 9 Ιουνίου 2010, και κατά των πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος για τα έτη 2010 και 2011, οι οποίες εκδόθηκαν στις 6 Φεβρουαρίου 2013.

10. Με απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2013, ο διευθυντής απέρριψε την ένσταση κατά της πράξεως επιβολής φόρου εισοδήματος για το έτος 2009 ως απαράδεκτη λόγω εκπροθέσμου και μεταρρύθμισε επί το δυσμενέστερον τις πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος για τα έτη 2010 και 2011. Ειδικότερα, ο διευθυντής έκρινε ότι ο ενιστάμενος δεν είχε δικαίωμα σε πίστωση φόρου για συνταξιούχους, δυνάμει του άρθρου 139 ter του L.I.R., για τα έτη 2010 και 2011, καθόσον λαμβάνει συντάξεις που δεν υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή στο Λουξεμβούργο.

11. Από τα πρακτικά προκύπτει ότι το Tribunal administratif έκρινε απαράδεκτη λόγω τυπικού ελαττώματος την προσφυγή της S. Kohll-Schlesser, συζύγου του προσφεύγοντος, σε σχέση με τη δική της σύνταξη από το SVB, την οποία ελάμβανε κατά τα επίμαχα έτη. Η ένσταση αυτή δεν αποτελεί πλέον αντικείμενο της διαφοράς.

12. Ο προσφεύγων υποστήριξε στη δίκη ενώπιον του Tribunal administratif ότι η άρνηση πιστώσεως φόρου σε άτομα των οποίων οι συντάξεις δεν υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή στο Λουξεμβούργο αποκλείει όσους λαμβάνουν τέτοιες συντάξεις, περιορίζοντας έτσι τη χορήγηση των πιστώσεων φόρου στα άτομα που λαμβάνουν τη σύνταξή τους από ασφαλιστικό ταμείο του Λουξεμβούργου. Αμφισβήτησε συναφώς ότι, το 2008, οπότε τροποποιήθηκε ο L.I.R. κατά την εδώ αμφισβητούμενη έννοια, η πρόθεση του νομοθέτη ήταν να αποκλείσει από το δικαίωμα στην πίστωση φόρου τους συνταξιούχους κατοίκους του Λουξεμβούργου των οποίων το εισόδημα προέρχεται από συντάξεις που αποκτήθηκαν και καταβάλλονται από αλλοδαπά ασφαλιστικά ταμεία. Ισχυρίστηκε ότι μια τέτοια ερμηνεία συνιστά περιορισμό, μεταξύ άλλων, της ελεύθερης κυκλοφορίας των ατόμων (εργαζομένων), η οποία κατοχυρώνεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

13. Η εκπρόσωπος της Λουξεμβουργιανής Κυβερνήσεως, εξάλλου, υποστήριξε ότι το άρθρο 139ter του L.I.R. δεν δημιουργεί κανένα πρόβλημα σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων υπό την έννοια του άρθρου 45 ΣΛΕΕ. Κατά την άποψή της, ο C. Kohll δεν είχε υποστεί δυσμενή μεταχείριση, διότι η διαφορετική κατάσταση στην οποία βρίσκεται είναι συνέπεια των χαρακτηριστικών της πιστώσεως φόρου που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης.

14. Επιπλέον, η εκπρόσωπος της Λουξεμβουργιανής Κυβερνήσεως ισχυρίστηκε ότι η διαφορά αυτή δικαιολογείται αντικειμενικώς από τον σκοπό που επιδιώκει ο σχετικός κανόνας. Υποστήριξε, επίσης, ότι δεν συντρέχει περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των ατόμων βάσει του άρθρου 21 ΣΛΕΕ, διότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση δεν θίγει την ελεύθερη κυκλοφορία, καθόσον δεν παρεμποδίζει τη διαμονή σε άλλο κράτος μέλος.

15. Το Tribunal administratif επισημαίνει ότι, εξαρτώντας τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου από την προϋπόθεση να διαθέτει ο φορολογούμενος δελτίο παρακρατήσεως φόρου, το άρθρο 139ter του L.I.R. θα μπορούσε να συνεπάγεται έμμεση διάκριση, έστω και αν δεν θέτει προϋποθέσεις όσον αφορά την ιθαγένεια των υποψήφιων δικαιούχων. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί το γεγονός ότι η εν λόγω πίστωση φόρου δεν χορηγείται σε όσους λαμβάνουν συντάξεις οι οποίες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή στο Λουξεμβούργο, όπως είναι οι συντάξεις αλλοδαπής προελεύσεως.

4 — Υπηρεσία της φορολογικής αρχής του Λουξεμβούργου, αρμόδια, μεταξύ άλλων, για την εξέταση των ενστάσεων κατά πράξεων επιβολής άμεσων φόρων.

16. Υπ' αυτές τις συνθήκες, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι, δεδομένης της δυσχερούς ερμηνείας του άρθρου 139ter του L.I.R. και της απουσίας κοινοτικής νομολογίας επί παρόμοιου νομικού προβλήματος, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι αντίθετες προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, η οποία καθιερώνεται ιδίως από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, οι διατάξεις του άρθρου 139 ter, παράγραφος 1, του τροποποιημένου νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1967 για τον φόρο εισοδήματος, στον βαθμό που προβλέπουν τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου μόνο στα άτομα που διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου;»

III –**Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και επιχειρήματα των διαδίκων**

Α — *Διαδικασία*

17. Η απόφαση περί παραπομπής κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 19 Ιουνίου 2015.

18. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν εντός της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 23, δεύτερο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου μόνον η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

19. Το στάδιο της επ' ακροατηρίου συζητήσεως παραλείφθηκε, καθώς δεν ζήτησε τη διεξαγωγή της κανένας από τους προαναφερθέντες διαδίκους.

Β — *Σύνοψη των προβληθέντων ισχυρισμών*

20. Η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η υπόθεση αυτή δεν πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων. Ισχυρίζεται ότι οι επίδικες διατάξεις δεν εμποδίζουν ούτε αποθαρρύνουν την έξοδο των πολιτών κράτους μέλους από το κράτος καταγωγής τους με σκοπό την άσκηση του δικαιώματός τους στην ελεύθερη κυκλοφορία. Προβαίνει, ωστόσο, σε μια σειρά επικουρικών παρατηρήσεων, για το ενδεχόμενο αντίθετης κρίσεως του Δικαστηρίου.

21. Έτσι, η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επίμαχη ρύθμιση δεν αφορά το σύνολο των εισοδημάτων από συντάξεις, αλλά μόνον εκείνα που υπόκεινται σε παρακράτηση, γεγονός που αποτελεί συνέπεια των εγγενών χαρακτηριστικών της πιστώσεως φόρου. Εξηγεί συναφώς ότι τα ασφαλιστικά ταμεία χορηγούν στους συνταξιούχους την πίστωση φόρου κατά κανόνα στο τέλος του μηνός. Προς τον σκοπό αυτόν, ο νόμος παρέχει στα ταμεία τη δυνατότητα να αντισταθμίζουν την πίστωση φόρου με τις παρακρατήσεις, έτσι ώστε η παρακράτηση στην πραγματικότητα να αντιστοιχεί στο υπόλοιπο της αφαιρέσεως της πιστώσεως φόρου από το ακαθάριστο ποσό της παρακρατήσεως.

22. Ωστόσο, συνεχίζει η εν λόγω κυβέρνηση, το άρθρο 139 ter του L.I.R. εντάσσεται στο στενό πλαίσιο της παρακρατήσεως φόρου, η δε πίστωση φόρου πρέπει να αναγνωρίζεται ή, ενδεχομένως, να επιστρέφεται αποκλειστικά σε σχέση με τα εισοδήματα από συντάξεις στα οποία εφαρμόζεται η διαδικασία παρακρατήσεως φόρου. Για τον λόγο αυτόν, ισχυρίζεται ότι η εξάρτηση της χορηγήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος από την προϋπόθεση ο δικαιούχος να διαθέτει δελτίο παρακρατήσεως φόρου δεν αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ούτε της ελεύθερης κυκλοφορίας των ατόμων, η οποία κατοχυρώνεται από το άρθρο 21 ΣΛΕΕ.

23. Επικουρικώς, και σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων ή, ευρύτερα, των ατόμων, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση προέβαλε διάφορα επιχειρήματα προς δικαιολόγηση του περιορισμού αυτού, τα οποία μπορούν να συνοψιστούν σε δύο κύριες εκτιμήσεις.

24. Κατ' αρχάς, η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας αποτελεί συνέπεια των χαρακτηριστικών της πιστώσεως φόρου, όπως σχεδιάστηκε από τον νομοθέτη, δεδομένου ότι τα ασφαλιστικά ταμεία, επειδή ακριβώς διαθέτουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διατήρηση των δελτίων παρακρατήσεως φόρου, είναι σε καλύτερη θέση τόσο για να χορηγούν την πίστωση φόρου όσο και για να την αναγνωρίζουν στους δικαιούχους ή να την επιστρέφουν σε αυτούς κατά τρόπο άμεσο και αποτελεσματικό. Από την άποψη αυτή, επομένως, το ισχύον σύστημα είναι το μόνο που μπορεί να εφαρμοστεί και δεν έχει δυσανάλογα επαχθείς συνέπειες ούτε για τις διοικητικές αρχές, τα ταμεία και τους λοιπούς οφειλέτες της πιστώσεως φόρου, αλλ' ούτε και για τους διοικουμένους.

25. Κατά δεύτερον, η ίδια κυβέρνηση εκτιμά ότι το σύστημα δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος, οι οποίοι απορρέουν από τη σχέση μεταξύ του συστήματος εισπράξεως του φόρου (δηλαδή, της παρακρατήσεως στην πηγή) και της εφαρμογής της πιστώσεως φόρου για συνταξιούχους, η οποία ανάγεται σε απαραίτητο στοιχείο για τη διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Κατά την άποψή της, το άρθρο 139ter τελεί σε σχέση αναλογίας προς τον επιδιωκόμενο από τον L.I.R. σκοπό και δεν θα μπορούσαν να ληφθούν λιγότερο περιοριστικά μέτρα για την επίτευξη του ίδιου αποτελέσματος.

26. Κατά την Επιτροπή, η διάταξη περί παραπομπής δεν παρέχει επαρκή πραγματικά στοιχεία από τα οποία να μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια ο κανόνας δικαίου της Ένωσης προς τον οποίον αντιβαίνει ενδεχομένως το άρθρο 139ter του L.I.R. Ειδικότερα, η Επιτροπή επισημαίνει ότι δεν προκύπτει αν ο C. Kohll επέστρεψε στο Λουξεμβούργο από τις Κάτω Χώρες προς αναζήτηση εργασίας και αν όντως εργάστηκε προτού συνταξιοδοτηθεί, οπότε θα μπορούσε να επικαλεστεί το άρθρο 45 ΣΛΕΕ [5], ή αν η επιστροφή του στη χώρα καταγωγής του οφειλόταν στην επιθυμία του να εγκατασταθεί στο Λουξεμβούργο μετά το πέρας της επαγγελματικής του δραστηριότητας, οπότε θα μπορούσε να επικαλεστεί το δικαίωμα στην ελεύθερη κυκλοφορία των ατόμων κατά το άρθρο 21 ΣΛΕΕ [6].

27. Δεδομένης της αβεβαιότητας αυτής, καθώς και του ότι η εξέταση της παραβάσεως των δύο άρθρων της ΣΛΕΕ ακολουθεί παρόμοια συλλογιστική, η Επιτροπή προτείνει την από κοινού εξέτασή τους, από την οποία εκτιμά ότι θα προκύψει η αντίθεση και των δύο άρθρων προς εθνικές ρυθμίσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

28. Η Επιτροπή διαπιστώνει παράβαση τόσο του άρθρου 45 ΣΛΕΕ όσο και του άρθρου 21 ΣΛΕΕ, καθώς υποστηρίζει ότι η κατάσταση του C. Kohll μπορεί να συγκριθεί, όπως απαιτεί η νομολογία του Δικαστηρίου [7], με την κατάσταση του συνταξιούχου ο οποίος λαμβάνει το εισόδημά του από ασφαλιστικό ταμείο με έδρα το Λουξεμβούργο.

29. Ειδικότερα, ο σκοπός του άρθρου 139ter του L.I.R., υπό το πρίσμα της αιτιολογικής εκθέσεως του νόμου της 19ης Δεκεμβρίου 2008, συνίσταται στη στήριξη των ασθενέστερων ομάδων, μεταξύ των οποίων και όλοι οι συνταξιούχοι, με την αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματός τους. Ωστόσο, κατά την άποψη της Επιτροπής, ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί για όλους τους συνταξιούχους που κατοικούν στο Λουξεμβούργο, τόσο αυτούς που λαμβάνουν τη σύνταξή τους από ασφαλιστικά ταμεία και άλλους υπόχρεους με έδρα το Λουξεμβούργο όσο και εκείνους που λαμβάνουν σύνταξη από άλλο κράτος μέλος και φορολογούνται στο Λουξεμβούργο, βάσει των ρητρών της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως.

5 — Η Επιτροπή αναφέρεται στο πλαίσιο αυτό στις αποφάσεις Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, ιδίως σκέψη 9) και Επιτροπή κατά Δανίας (C-150/04, EU:C:2007:69, σκέψη 41).

6 — Η Επιτροπή παραθέτει τις αποφάσεις Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, σκέψη 16) και Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

7 — Υπόθεση Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψη 27).

30. Ωστόσο, αποκλείοντας αυτούς τους τελευταίους από τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου, η επίμαχη διάταξη εισάγει άνιση μεταχείριση η οποία: α) είναι ικανή να αποθαρρύνει τους εργαζομένους από το να εργαστούν και να αποκτήσουν συνταξιοδοτικά δικαιώματα σε άλλο κράτος μέλος, και β) περιάγει σε δυσμενέστερη θέση τους συνταξιούχους που εγκαθίστανται στο Λουξεμβούργο, καθώς τους τιμωρεί για το γεγονός και μόνον ότι άσκησαν το δικαίωμά τους στην ελεύθερη κυκλοφορία προς άλλο κράτος μέλος.

31. Ακριβώς επειδή στερεί από τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου τους συνταξιούχους κατοίκους του Λουξεμβούργου που φορολογούνται εκεί, η επίμαχη εθνική ρύθμιση, κατά την Επιτροπή, δεν είναι πρόσφορη για την επίτευξη του σκοπού γενικού συμφέροντος τον οποίον επιδιώκει. Η Επιτροπή επισημαίνει συναφώς ότι η πίστωση φόρου εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του ύψους της συντάξεως, με εξαίρεση συντάξεις κάτω των 300 ευρώ ετησίως ή των 25 ευρώ μηνιαίως· ως εκ τούτου, δεν είναι σχεδιασμένη ειδικά για τις ασθενέστερες, από οικονομική και κοινωνική άποψη, κατηγορίες του πληθυσμού. Για τον λόγο αυτόν, οι φορολογούμενοι κάτοικοι Λουξεμβούργου που λαμβάνουν σύνταξη προερχόμενη από άλλο κράτος μέλος, η οποία, όμως, φορολογείται στο Λουξεμβούργο, ακόμη και αν το ύψος της είναι μικρό, δεν απολαύουν της πιστώσεως φόρου, καθώς δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή στη χώρα αυτή. Ως εκ τούτου, το κριτήριο που συνδέει το φορολογικό πλεονέκτημα (την πίστωση φόρου) με τον τόπο προελεύσεως των φορολογούμενων στο Λουξεμβούργο συντάξεων δεν ενδείκνυται για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το εθνικό δίκαιο σκοπού.

32. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η επίμαχη διάταξη δεν δικαιολογείται ούτε από πρακτικούς λόγους διοικητικής φύσεως. Ειδικότερα, παρατηρεί ότι η πίστωση φόρου θα μπορούσε να χορηγείται στους συνταξιούχους οι οποίοι στερούνται επί του παρόντος του σχετικού πλεονεκτήματος και να τους παρέχεται η δυνατότητα να την αφαιρούν από την εισφορά τους υπολογίζοντάς την με τη μέθοδο της εκ μέρους του φορολογουμένου φορολογικής δηλώσεως, χωρίς τις υπέρμετρα επαχθείς συνέπειες για τη διοίκηση, τα ασφαλιστικά ταμεία και τους ασφαλισμένους στις οποίες αναφέρεται η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση.

33. Επιπλέον, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι ούτε η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού καθεστώτος αποτελεί δικαιολογητικό λόγο, καθώς το φορολογικό πλεονέκτημα της αμφιλεγόμενης πιστώσεως φόρου δεν αντισταθμίζεται άμεσα από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση [8].

34. Τέλος, η Επιτροπή εκτιμά ότι δεν μπορεί να προβληθεί ως δικαιολογητικός λόγος η ανάγκη διατηρήσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών [9], δεδομένου ότι, στην κρινόμενη διαφορά, το Λουξεμβούργο έχει φορολογική αρμοδιότητα επί των συντάξεων που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος, ήτοι από τις Κάτω Χώρες.

IV – **Εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος**

Α — *Προκαταρκτικά: επί της εφαρμοστέας διατάξεως της Συνθήκης*

35. Οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υπό κρίση προδικαστικής παραπομπής μαρτυρούν την ύπαρξη αμφιβολιών σε σχέση με τη διάταξη στην οποία πρέπει να υπαχθεί η νομική κατάσταση του C. Kohll. Ως πιθανές επιλογές εμφανίζονται το άρθρο 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, για την ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή των πολιτών της Ένωσης στο έδαφος των κρατών μελών, και το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, το οποίο κατοχυρώνει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Ένωσης.

8 — Η Επιτροπή παραθέτει στο πλαίσιο αυτό την απόφαση Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, σκέψεις 37 έως 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 — Βλ. απόφαση Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, σκέψεις 81 και 84 έως 86).

36. Η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή κάποιου από τα δύο προαναφερθέντα άρθρα, καθώς εκτιμά ότι η επίμαχη διάταξη δεν είναι ικανή να αποθαρρύνει ούτε να εμποδίσει τους πολίτες να ασκήσουν το δικαίωμά τους στην ελεύθερη κυκλοφορία.

37. Κατά την Επιτροπή, αντιθέτως, οι αμφιβολίες οφείλονται στην έλλειψη στοιχείων σχετικά με το αν ο C. Kohll επέστρεψε στη χώρα καταγωγής του, το Λουξεμβούργο, για να εργαστεί προτού συνταξιοδοτηθεί ή αν εγκαταστάθηκε στην πατρίδα του μετά τη συνταξιοδότησή του. Στην πρώτη περίπτωση η υπόθεση πρέπει να κριθεί βάσει του άρθρου 45 ΣΛΕΕ και στη δεύτερη βάσει του άρθρου 21 ΣΛΕΕ.

38. Καίτοι θα εκφράσω την άποψή μου σχετικά με την εφαρμοστέα διάταξη, η συζήτηση αυτή ενδέχεται να είναι (ή τουλάχιστον, να φαίνεται) περιττή, από πρακτικής απόψεως, δεδομένου ότι για την εξέταση και των δύο ανταγωνιζόμενων διατάξεων του πρωτογενούς δικαίου χρησιμοποιούνται οι ίδιες μέθοδοι ερμηνείας. Παρά ταύτα, η ορθή υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως σε συγκεκριμένη διάταξη μπορεί πάντοτε να φανεί χρήσιμη, παραδείγματος χάριν, ως οδηγός σε μελλοντικές υποθέσεις.

39. Η αντιμετώπιση των συνταξιούχων ως ειδικής κατηγορίας ατόμων από το δίκαιο της Ένωσης έχει ως αφετηρία την έμμεση (ενδεχομένως και εσκεμμένα) αναφορά του άρθρου 45, παράγραφος 3, στοιχείο δ', ΣΛΕΕ στο δικαίωμα του εργαζομένου να παραμείνει σε κράτος μέλος και *μετά την άσκηση σ' αυτό ορισμένης επαγγελματικής δραστηριότητας*. Το δικαίωμα αυτό διέπεται σήμερα από το άρθρο 17 της οδηγίας 2004/38[10], το οποίο περιλαμβάνει διάφορες εξαιρέσεις υπέρ των συνταξιούχων και των ανίκανων προς εργασία ατόμων, προβλέποντας γι' αυτούς μικρότερο διάστημα από την πενταετή συνεχή νόμιμη διαμονή στο κράτος μέλος υποδοχής που ισχύει για τους πολίτες της Ένωσης και τα μέλη της οικογένειάς τους ως προϋπόθεση για την απόκτηση δικαιώματος μόνιμης διαμονής στο κράτος αυτό. Δεν είναι, όμως, αυτή η εφαρμοστέα στην κρινόμενη υπόθεση διάταξη ούτε η εν λόγω θεμελιώδης ελευθερία της Συνθήκης εξαντλείται στη μόνιμη διαμονή σε άλλο κράτος μέλος.

40. Πράγματι, τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς εμπίπτουν σε μια κατηγορία υποθέσεων στις οποίες το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, το οποίο προστατεύεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, προβάλλεται έναντι εθνικών διατάξεων σε διάφορους τομείς και, ειδικότερα, σε φορολογικές διαφορές, δηλαδή σε ζητήματα πέραν του δικαιώματος διαμονής στο κράτος μέλος υποδοχής. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι οι διακινούμενοι εργαζόμενοι, ακόμη και αν δεν ασκούν πλέον επαγγελματική δραστηριότητα, εξακολουθούν να έχουν ορισμένα δικαιώματα που συνδέονται με την ιδιότητα του εργαζομένου[11].

41. Ωστόσο, δεν αναγνωριζόταν πάντοτε στον συνταξιούχο αυτή η ιδιότητα του εργαζομένου που του παρέχει τη δυνατότητα να επικαλείται τη συγκεκριμένη ελεύθερη κυκλοφορία κατά το άρθρο 45 ΣΛΕΕ. Έτσι, με τις αποφάσεις Pusa[12] και Turpeinen[13] και, πλέον πρόσφατα, με την απόφαση Hirvonen[14], το Δικαστήριο, πιθανώς καθοδηγούμενο σιωπηρώς από τον κανόνα ότι το τέλος της εργασιακής σχέσεως επιφέρει, κατ' αρχήν, την απώλεια της ιδιότητας του εργαζομένου κατά την έννοια του άρθρου 45 ΣΛΕΕ[15], έκρινε ότι το τελευταίο αυτό άρθρο δεν αφορά τα άτομα που άσκησαν

10 — Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 και την κατάργηση των οδηγιών 64/221/ΕΟΚ, 68/360/ΕΟΚ, 72/194/ΕΟΚ, 73/148/ΕΟΚ, 75/34/ΕΟΚ, 75/35/ΕΟΚ, 90/364/ΕΟΚ, 90/365/ΕΟΚ και 93/96/ΕΟΚ (ΕΕ L 158, σ. 77).

11 — Αποφάσεις Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, σκέψη 40), και Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Βλ. απόφαση Leclere και Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, σκέψη 55).

το σύνολο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας στο κράτος μέλος του οποίου είναι υπήκοοι και τα οποία δεν έχουν ασκήσει το δικαίωμα διαμονής τους σε άλλο κράτος μέλος παρά μόνο μετά τη συνταξιοδότησή τους και χωρίς καμία πρόθεση ασκήσεως μισθωτής δραστηριότητας σε αυτό το άλλο κράτος μέλος [16]. Στις υποθέσεις αυτές εφαρμόστηκε το νυν άρθρο 21 ΣΛΕΕ.

42. Εν τέλει, το δίκαιο της Ένωσης προστατεύει βάσει του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας του άρθρου 21 ΣΛΕΕ και όχι βάσει του άρθρου 45 ΣΛΕΕ τα άτομα τα οποία, μετά το πέρας της έμμισθης εργασιακής τους σχέσεως, αλλάζουν απλώς κράτος μέλος κατοικίας. Ο λόγος είναι ότι, κατά τον χρόνο της μετοικήσεώς τους σε άλλο κράτος μέλος, τα άτομα αυτά δεν ασκούν πλέον το δικαίωμα στην ελεύθερη κυκλοφορία που προβλέπει η Συνθήκη αποκλειστικά για τους εργαζομένους, με τη στενή έννοια, καθώς έχουν απολέσει την ιδιότητα του εργαζομένου [17].

43. Εν ολίγοις, όταν έχουν ασκήσει το δικαίωμά τους στην ελεύθερη κυκλοφορία ως μισθωτοί εργαζόμενοι, τα άτομα που άσκησαν εν όλω ή εν μέρει την επαγγελματική τους δραστηριότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της καταγωγής τους και επιστρέφουν στο τελευταίο για να εγκατασταθούν και να κατοικήσουν χωρίς την πρόθεση να εργαστούν, μπορούν να επικαλεστούν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ [18]. Ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η Συνθήκη στις περιπτώσεις αυτές τους παρέχει προστασία μόνον έναντι των δυσμενών διακρίσεων και των εμποδίων που θίγουν τα δικαιώματα τα οποία απέκτησαν λόγω της προηγούμενης εργασιακής τους σχέσεως [19].

44. Στο πλαίσιο των πραγματικών περιστατικών που εκτέθηκαν με την απόφαση περί παραπομπής, προκύπτει ότι η σύνταξη την οποία ο C. Kohll λαμβάνει απευθείας από την εταιρία «Shell International B.V» και η οποία αποτελεί το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του οφείλεται σε παλαιότερη εργασιακή του σχέση με την εταιρία αυτή στις Κάτω Χώρες. Επομένως, βάσει της προπαρατεθείσας στο προηγούμενο σημείο νομολογίας, θεωρώ ότι το εισόδημα που προέρχεται από την εν λόγω σύνταξη προστατεύεται από το δικαίωμα στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, όπως αυτό κατοχυρώνεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

45. Σε αντίθεση με την Επιτροπή, εκτιμώ ότι η ενδεδειγμένη για την υπόθεση διάταξη της Συνθήκης είναι δυνατόν να προσδιοριστεί τόσο αν ο C. Kohll μετοίκησε στο Λουξεμβούργο για να εργαστεί όσο και αν το έπραξε έχοντας ήδη συνταξιοδοτηθεί. Κατά την άποψή μου, οι επίδικες συντάξεις, δεδομένου ότι προέρχονται αποκλειστικά από το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο C. Kohll διέμεινε στις Κάτω Χώρες, αποτελούν δικαιώματα τα οποία απέκτησε εργαζόμενος κατά την άσκηση του δικαιώματός του στην ελεύθερη κυκλοφορία και προστατεύονται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ [20]. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν ασκεί επιρροή στην επίλυση της διαφοράς το αν ο προσφεύγων επέστρεψε στο κράτος μέλος καταγωγής του για να συνεχίσει να εργάζεται προτού συνταξιοδοτηθεί ή για να λάβει αμέσως τη σύνταξή του.

46. Απομένει να διευκρινιστεί αν η συλλογιστική αυτή μπορεί να εφαρμοστεί και στη δεύτερη σύνταξη, την οποίαν ο προσφεύγων της κύριας δίκης λαμβάνει από το SVB. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι πρόκειται για σύνταξη μη ανταποδοτικού χαρακτήρα την οποία το ολλανδικό κράτος χορηγεί σε όλους όσοι έχουν διαμείνει στις Κάτω Χώρες, ανεξαρτήτως του αν εργάστηκαν ως μισθωτοί στη χώρα αυτή.

16 — Βλ. σημείο 60 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:332), στο οποίο παραπέμπει η σκέψη 16 της αποφάσεως.

17 — Βλ., contrario sensu, την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία «[…] το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων έχει ως σκοπό να καταστήσει ευχερέστερη την εκ μέρους των πολιτών της Ένωσης άσκηση πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων σε όλο το έδαφος της Ένωσης και απαγορεύει τα μέτρα που θα μπορούσαν να αποδειχθούν δυσμενή για τους πολίτες αυτούς στην περίπτωση που θα επιθυμούσαν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους» (απόφαση Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 — Βλ. απόφαση Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, σκέψη 30).

19 — Απόφαση Leclere και Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, σκέψη 59).

20 — Ο C. Kohll διαμαρτύρεται στις αρχές της χώρας του ακριβώς διότι αντιμετωπίζεται δυσμενώς από την επίμαχη διάταξη λόγω του ότι άσκησε την επαγγελματική του δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, όπως στην υπόθεση Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, σκέψη 28).

47. Καίτοι είναι αληθές ότι η σύνταξη του SVB, δεδομένων των χαρακτηριστικών της, δεν συνδέεται άμεσα με την εργασιακή σχέση, είναι επίσης αληθές ότι ο μόνος λόγος για τον οποίον ο C. Kohll λαμβάνει τη σύνταξη SVB απορρέει –ασφαλώς έμμεσα– και από την εργασιακή του σχέση, καθώς δεν θα είχε δικαίωμα σε αυτήν αν δεν είχε διαμείνει στις Κάτω Χώρες λόγω των εργασιακών του υποχρεώσεων. Κατά τα λοιπά, η αυτοτελής εξέταση καθεμιάς από τις δύο συντάξεις υπό το πρίσμα διαφορετικού άρθρου της Συνθήκης θα κατέληγε σε μια τεχνητή διάκριση μεταξύ των δύο συντάξεων, εντελώς ξένη προς την πραγματική κατάσταση του C. Kohll.

48. Εν ολίγοις, τα εισοδήματα που έχει ο προσφεύγων της κύριας δίκης από τις δύο συντάξεις του αποτελούν δικαιώματα τα οποία απέκτησε με την ιδιότητα του εργαζομένου ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του στην ελεύθερη κυκλοφορία ως εργαζόμενος και προστατεύονται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ· συνεπώς, υπό το πρίσμα αυτού του άρθρου πρέπει να εξεταστεί η επίμαχη εθνική ρύθμιση.

Β — *Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων*

49. Μολονότι σε ορισμένα από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν στην παρούσα διαδικασία ο πιθανός περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων φαίνεται να συνδέεται με την υποχρεωτική κατοχή δελτίου παρακρατήσεως φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 139ter του L.I.R., εκτιμώ ότι η σχετική υποχρέωση αποτελεί απλώς την αποτύπωση των διαφόρων παρακρατήσεων που πραγματοποιούνται σε κάθε φορολογική χρήση. Η αξία του δελτίου καθεαυτού είναι, κατά τη γνώμη μου, μόνον αποδεικτική και όχι συστατική του δικαιώματος του φορολογουμένου να διεκδικήσει την οικεία πίστωση φόρου. Ως εκ τούτου, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει παράβαση του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, η ανάλυση πρέπει να επικεντρωθεί μάλλον στη ρύθμιση της επίμαχης διατάξεως παρά στο δελτίο παρακρατήσεως φόρου.

50. Αφού διευκρινίστηκε το σημείο αυτό, θα εξετάσω το ενδεχόμενο περιορισμού μιας θεμελιώδους ελευθερίας της Συνθήκης αρχίζοντας με τη συνήθη υπενθύμιση, δηλαδή αυτήν της πάγιας νομολογίας κατά την οποία τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σε οποιονδήποτε τομέα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης[21]. Η παραδοχή αυτή, παρά τη συχνή χρήση της, δεν έχει απολέσει την ισχύ της και, κατά την εξέταση των δικαιολογητικών λόγων, θα γίνει κατανοητό πόσο σημαντική είναι η συνεκτίμηση ορισμένων παραγόντων πέραν των επιχειρημάτων που προβάλλονται παραδοσιακά για τη δικαιολόγηση περιορισμών τέτοιας φύσεως, όπως η συνοχή του φορολογικού καθεστώτος[22], η ανάγκη διασφαλίσεως του φορολογικού ελέγχου και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής[23].

51. Όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των ατόμων, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι διατάξεις της Συνθήκης στον τομέα αυτόν αποσκοπούν στη διευκόλυνση της ασκήσεως, εκ μέρους των κοινοτικών υπηκόων, επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως στο έδαφος της Ένωσης και αποκλείουν μέτρα που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους που επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους[24].

21 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 36), Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:2011:793, σκέψη 33), καθώς και Dijkman και Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 20).

22 — Αυτός ο δικαιολογητικός λόγος αναγνωρίστηκε για πρώτη φορά με την απόφαση Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35, σκέψη 21) και χρησιμοποιήθηκε συχνά και σε άλλες μεταγενέστερες αποφάσεις, όπως, για παράδειγμα, στην απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 43), ή στην απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:2011:793, σκέψη 70).

23 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 — Μεταξύ άλλων, αποφάσεις Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, σκέψη 94), Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, σκέψη 37), και Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, σκέψη 25).

52. Ειδικότερα, σε υποθέσεις που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας οι οποίες εμποδίζουν ή αποθαρρύνουν εργαζόμενο υπήκοο κράτους μέλους να εγκαταλείψει τη χώρα καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του στην ελεύθερη κυκλοφορία συνιστούν εμπόδια στην άσκηση της ελευθερίας αυτής, έστω και εάν εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των θιγόμενων εργαζομένων [25].

53. Στην κρινόμενη υπόθεση, το άρθρο 139ter του L.I.R. στερεί από το φορολογικό πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου τον συνταξιούχο του οποίου η σύνταξη δεν προέρχεται από ασφαλιστικό φορέα ή άλλο υπόχρεο με έδρα το Λουξεμβούργο. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση μπορεί να αποθαρρύνει τόσο εργαζομένους στο Λουξεμβούργο οι οποίοι επιθυμούν να αναζητήσουν εργασία σε άλλο κράτος μέλος όσο και εργαζομένους υπηκόους Λουξεμβούργου ή άλλου κράτους μέλους, οι οποίοι επιθυμούν να εγκατασταθούν στο Λουξεμβούργο μετά τη συνταξιοδότησή τους.

54. Επιπλέον, η επίμαχη εθνική διάταξη εισάγει εμμέσως άνιση μεταχείριση [26], καθόσον η έλλειψη δελτίου παρακρατήσεως φόρου, με ό,τι αυτό συνεπάγεται, έχει ως αποτέλεσμα την άρνηση χορηγήσεως της πιστώσεως φόρου σε υπηκόους άλλων κρατών μελών σε μεγαλύτερο ποσοστό απ' ό,τι στους υπηκόους του Λουξεμβούργου, δεδομένου ότι συντάξεις από άλλες χώρες της Ένωσης λαμβάνουν ιδίως οι πρώτοι [27].

55. Βεβαίως, δεν θα υφίστατο άνιση μεταχείριση αν η κατάσταση του C. Kohll ήταν διαφορετική από εκείνη του συνταξιούχου που λαμβάνει τη σύνταξή του από ασφαλιστικό ταμείο του Λουξεμβούργου. Η εξέταση των διαφορών των δύο καταστάσεων είναι επίσης χαρακτηριστική των υποθέσεων που αφορούν την άμεση φορολογία και τις ελευθερίες κυκλοφορίας και, όπως έχει καθιερωθεί, πρέπει να προηγηθεί της εξετάσεως των δικαιολογητικών λόγων [28].

56. Η κρίση σχετικά με τον συγκρίσιμο χαρακτήρα των καταστάσεων διατυπώθηκε κυρίως σε υποθέσεις που αφορούσαν κατοίκους αλλοδαπής εντός κράτους μέλους σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής [29]. Υπ' αυτή την έννοια, το Δικαστήριο έκρινε ότι ένας κάτοικος αλλοδαπής που δεν αποκτά σημαντικά εισοδήματα στο κράτος μέλος κατοικίας του, αλλά το μεγαλύτερο μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του οποίου προέρχεται από δραστηριότητα την οποίαν ασκεί σε άλλο κράτος μέλος, δεν βρίσκεται σε αντικειμενικά διαφορετική κατάσταση από εκείνη του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί στο τελευταίο αυτό κράτος παρόμοια έμμισθη δραστηριότητα [30].

57. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι αν, υπό τις περιστάσεις που περιγράφηκαν στο προηγούμενο σημείο, ο κάτοικος ημεδαπής και ο κάτοικος αλλοδαπής βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις, αυτό ισχύει πολλώ μάλλον για δύο φορολογούμενους κατοίκους του ίδιου κράτους μέλους, όπως στην κρινόμενη υπόθεση. Δεδομένου ότι η CDI μεταξύ Λουξεμβούργου και Κάτω Χωρών υπάγει τους φόρους των συντάξεων όπως αυτές του C. Kohll στη φορολογία του Λουξεμβούργου, το μόνο διαφοροποιό στοιχείο έγκειται στο ότι η σύνταξη του προσφεύγοντος της κύριας δίκης είναι ολλανδική.

25 — Αποφάσεις Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, σκέψη 74) και Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, σκέψη 26).

26 — Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε συγκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (απόφαση Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, σκέψη 11).

27 — Βλ., σε αντιπαραβολή, την απόφαση Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, σκέψη 14).

28 — Βλ., για παράδειγμα, τις αποφάσεις Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψεις 24 έως 38) και Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, σκέψη 37).

29 — Αρχής γενομένης με τη γνωστή απόφαση Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Αποφάσεις Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 36 και 37) και Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703, σκέψεις 28 και 29).

58. Ωστόσο, δεδομένου ότι αυτό ακριβώς το διεθνικό στοιχείο εξασφαλίζει στον C. Kohll την προστασία του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, θα ήταν οξύμωρο, αν όχι αντιφατικό, να προβάλλεται συγχρόνως ως βασικό επιχείρημα προκειμένου να αμφισβητηθεί ότι ο συνταξιούχος που λαμβάνει τη σύνταξή του από ασφαλιστικό ταμείο του Λουξεμβούργου και εκείνος που τη λαμβάνει από άλλο κράτος μέλος βρίσκονται σε αντικειμενικά παρόμοιες καταστάσεις.

59. Επιπλέον, η πρόβλεψη της εν λόγω εθνικής διατάξεως μάλλον δεν είναι ιδιαίτερα συνεπής προς τον σκοπό του L.I.R.[31] (την ενίσχυση των ασθενέστερων μέσω της αυξήσεως του διαθέσιμου εισοδήματός τους). Μολονότι αυτή δεν είναι η περίπτωση του προσφεύγοντος της κύριας δίκης[32], το φορολογικό πλεονέκτημα δεν χορηγείται στους συνταξιούχους που λαμβάνουν χαμηλές συντάξεις από άλλο κράτος μέλος, ενώ είναι προφανές ότι θα βρεθούν στην ίδια κατάσταση, από φορολογικής και οικονομικής απόψεως, με τους συνταξιούχους των οποίων οι συντάξεις καταβάλλονται από ασφαλιστικά ταμεία του Λουξεμβούργου.

60. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι οι συνταξιούχοι όπως ο C. Kohll και οι συνταξιούχοι κάτοικοι Λουξεμβούργου που λαμβάνουν τη σύνταξή τους από ασφαλιστικά ταμεία του Λουξεμβούργου βρίσκονται, από φορολογικής απόψεως, στην ίδια κατάσταση στη χώρα αυτή.

61. Τέλος, μολονότι η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση δεν το έχει αναφέρει ρητώς, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι το περιορισμένο ύψος της πιστώσεως (με ετήσιο ανώτατο όριο τα 300 ευρώ) δεν λειτουργεί αποθαρρυντικά για τους εργαζομένους σε σχέση με την άσκηση του δικαιώματός τους στην ελεύθερη κυκλοφορία. Ως προς το σημείο αυτό, όμως, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η Συνθήκη απαγορεύει ακόμη και μικρής έκτασης ή ήσσονος σημασίας περιορισμούς των θεμελιωδών ελευθεριών[33].

62. Κατά συνέπεια, και ως πρώτη ενδιάμεση πρόταση, φρονώ ότι η επίμαχη διάταξη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

Γ — *Επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων*

63. Όπως είναι γνωστό, η εξέταση της συμφωνίας μιας εθνικής διατάξεως με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων δεν εξαντλείται στην απόδειξη ότι συνιστά εμπόδιο στην εν λόγω ελευθερία. Στο πλαίσιο της εξετάσεως αυτής, το Δικαστήριο χρησιμοποιεί έναν «rule of reason»[34], ο οποίος σκοπό έχει να αμβλύνει τα αποτελέσματα της υπαγωγής των εν λόγω εθνικών διατάξεων στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

64. Έτσι, κατά τη διατύπωση του Δικαστηρίου, μέτρο που παρακωλύει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων μπορεί να επιτραπεί μόνον εφόσον επιδιώκει θεμιτό σκοπό συμβατό με τη Συνθήκη και εφόσον δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, ρύθμιση με τα χαρακτηριστικά αυτά πρέπει επίσης να είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού τον οποίον επιδιώκει και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο προς τούτο μέτρο[35], να πληροί, δηλαδή, το «κριτήριο της αναλογικότητας».

31 — Συμμερίζομαι την άποψη του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen σχετικά με τη συνεκτίμηση του σκοπού που επιδιώκεται από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις και για την εξέταση της συγκρισιμότητας των καταστάσεων (προτάσεις στην υπόθεση Επιτροπή κατά Εσθονίας, C-39/10, EU:C:2011:770, σημείο 73).

32 — Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, βάσει των εισοδημάτων του από τις δύο επίδικες στην κύρια δίκη συντάξεις, δεν μπορεί να υπαχθεί στην κατηγορία των οικονομικά ασθενέστερων, χωρίς περισσότερες διευκρινίσεις σχετικά με τα ποσά.

33 — Υπόθεση F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 — Αυτόν τον όρο χρησιμοποίησε ο γενικός εισαγγελέας P. Léger στις προτάσεις του στην υπόθεση Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, σημεία 47 και 48), για να περιγράψει τη μετάβαση στο στάδιο εξετάσεως των περιορισμών της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

35 — Απόφαση Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

65. Στα σημεία 24 και 25 των προτάσεών μου προανέφερα τα δύο επιχειρήματα που προβάλλει η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση προκειμένου να υποστηρίξει ότι το εθνικό της μέτρο είναι σύμφωνο με το άρθρο 45 ΣΛΕΕ: τις υπέρμετρα επαχθείς συνέπειες που θα είχε η τροποποίησή του και τη συνοχή του φορολογικού συστήματος.

66. Όσον αφορά το πρώτο επιχείρημα, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση αναφέρεται στα χαρακτηριστικά της πιστώσεως φόρου, υποστηρίζοντας ότι η διατήρηση των δελτίων παρακρατήσεως φόρου από τα ασφαλιστικά ταμεία και τους λοιπούς υποχρέους καθιστά τα ταμεία αυτά ή τους υποχρέους αυτούς τα πλέον αρμόδια όργανα τόσο για τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου όσο και για την αναγνώριση ή την επιστροφή της κατά τρόπο άμεσο και αποτελεσματικό. Για τον λόγο αυτόν, συνεχίζει, οποιαδήποτε τροποποίηση της δομής αυτής θα συνεπαγόταν υπέρμετρα επαχθείς διοικητικές συνέπειες για τη διοίκηση, τα ασφαλιστικά ταμεία και τους ασφαλισμένους. Το σύστημα των δελτίων δεν παρέχει τη δυνατότητα εντάξεως σε αυτό των συνταξιούχων εκείνων των οποίων οι συντάξεις προέρχονται από άλλα κράτη μέλη, διότι οι ασφαλιστικοί φορείς και λοιποί οργανισμοί του Λουξεμβούργου δεν έχουν τα μέσα να πραγματοποιούν παρακρατήσεις στην πηγή των συντάξεων αυτών.

67. Το ως άνω επιχείρημα δεν είναι πειστικό για τρεις λόγους. Πρώτον, διότι ο C. Kohll δεν ζητεί να υποβληθούν κατ' ανάγκην οι ολλανδικές του συντάξεις σε παρακράτηση στην πηγή στο Λουξεμβούργο. Η κριτική του δεν αφορά τον αποκλεισμό από την παρακράτηση στην πηγή των συντάξεων από άλλα κράτη μέλη, αλλά την απόλυτη άρνηση παροχής του φορολογικού πλεονεκτήματος με τη μορφή της πιστώσεως φόρου, που έχει ως σκοπό την αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματός του. Το φορολογικό πλεονέκτημα θα μπορούσε να χορηγηθεί σε άλλο στάδιο της σχέσεως του φορολογουμένου με τη φορολογική αρχή, όπως, για παράδειγμα, κατά την υποβολή δηλώσεως εισοδήματος, με μια μείωση του φορολογικού συντελεστή. Η τελευταία αυτή δυνατότητα θα επέτρεπε στους συνταξιούχους που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση με τον C. Kohll να επιτύχουν παράλληλη αύξηση του εισοδήματός τους, η οποία θα ήταν σύμφωνη με τον σκοπό της επίμαχης διατάξεως, όπως τον περιέγραψε η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση.

68. Ο δεύτερος λόγος, ο οποίος, κατά την άποψή μου, αποδυναμώνει την προβαλλόμενη επιχειρηματολογία, είναι ότι η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση δεν έδωσε καμιά πειστική εξήγηση σχετικά με τους προβαλλόμενους διοικητικούς κινδύνους και τον υπέρμετρα επαχθή χαρακτήρα τους. Η αόριστη αναφορά στα προβλήματα λειτουργίας του φορολογικού συστήματος δεν αρκεί για την απόδειξή τους.

69. Ο τρίτος και πιθανώς πειστικότερος λόγος αντλείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία οι δυσχέρειες πρακτικής φύσεως δεν επαρκούν από μόνες τους για να δικαιολογήσουν τον περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη[36]. Δεδομένου ότι η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση δεν συνέδεσε τις υποτιθέμενες δυσχέρειες με κάποια άλλη, διαφορετικής φύσεως δυσχέρεια η οποία θα μπορούσε να συνηγορήσει υπέρ του πρώτου της επιχειρήματος (πάντοτε στο πλαίσιο της εξετάσεως του προβαλλόμενου δικαιολογητικού λόγου), εκτιμώ ότι δεν δικαιολογήθηκε ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στον οποίον καταλήγει το άρθρο 139ter του L.I.R.

70. Η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση προβάλλει ως δεύτερο επιχείρημα την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού της συστήματος, επιμένοντας στη σχέση μεταξύ του συστήματος εισπράξεως του φόρου, δηλαδή της παρακρατήσεως στην πηγή, και της εφαρμογής της πιστώσεως φόρου για συνταξιούχους. Υποστηρίζει ότι η επίμαχη διάταξη ενδείκνυται για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η φορολογική ρύθμιση και ότι δεν υφίστανται λιγότερο περιοριστικά μέτρα για την επίτευξη του ίδιου αποτελέσματος.

36 — Απόφαση Dijkman και Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 60).

71. Η προάσπιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος, προβαλλόμενη ως «δικαιολογητικό» επιχείρημα, στηρίζεται στην αντίληψη ότι η απώλεια εσόδων της εθνικής φορολογικής αρχής, ως αποτέλεσμα φορολογικού πλεονεκτήματος, αντισταθμίζεται από τη φορολόγηση του ίδιου φορολογουμένου για τα εισοδήματά του που συνδέονται στενά με το φορολογικό πλεονέκτημα [37].

72. Στην επίδικη υπόθεση, ωστόσο, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι δεν αποδείχθηκε η προβαλλόμενη συνοχή του επίμαχου φορολογικού συστήματος. Ειδικότερα, δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και του φόρου που το αντισταθμίζει. Η σχέση στην οποίαν αναφέρεται η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση αφορά το φορολογικό πλεονέκτημα σε σχέση με τη μέθοδο της παρακρατήσεως, όχι με άλλον φόρο ο οποίος έχει ως σκοπό να αντισταθμίσει την απώλεια φορολογικών εσόδων που προκαλείται από τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου. Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί και ο δεύτερος αυτός λόγος τον οποίον προβάλλει η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση προς απόδειξη της συμφωνίας του άρθρου 139ter του L.I.R. με το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

73. Το οπλοστάσιο των δικαιολογητικών λόγων που θα έπρεπε να προβληθούν στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτιμήσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων δεν εξαντλείται στους δύο λόγους που εξετάστηκαν στα προηγούμενα σημεία. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί και άλλους λόγους στους οποίους θα αναφερθώ εν συντομία, παρότι η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση δεν τους προέβαλε.

74. Έτσι, αν περιοριστούμε στον τομέα της φορολογίας, θα μπορούσε να γίνει δεκτός ο δικαιολογητικός λόγος που στηρίζεται στην ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών [38], ιδίως αν το οικείο φορολογικό καθεστώς σκοπεί να αποτρέψει ενέργειες ικανές να υπονομεύσουν τη δυνατότητα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του εξουσία σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στην επικράτειά του [39].

75. Ωστόσο, όπως ορθώς εκθέτει η Επιτροπή, στην κρινόμενη υπόθεση δεν χωρεί τέτοια δικαιολόγηση, δεδομένου ότι το Λουξεμβούργο διατηρεί την εξουσία επιβολής φόρων, δυνάμει του άρθρου 19 της CDI, τόσο επί των συντάξεων που λαμβάνουν οι συνταξιούχοι από τα ασφαλιστικά ταμεία του εν λόγω κράτους μέλους όσο και επί των συντάξεων που προέρχονται από τις Κάτω Χώρες.

76. Στο πλαίσιο στο οποίο, κατά τη Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εντάσσεται η επίμαχη εθνική ρύθμιση, δηλαδή σε αυτό της κοινωνικής πολιτικής, έχει αναγνωριστεί και η δυνατότητα προβολής ορισμένων σκοπών κοινωνικοπολιτικού χαρακτήρα, οι οποίοι μπορούν να αποτελέσουν επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος: για παράδειγμα, τα κίνητρα για την κατασκευή κατοικιών, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι στεγαστικές ανάγκες του πληθυσμού στη Γερμανία [40] ή η διευκόλυνση αποκτήσεως πρώτης κατοικίας από ιδιώτες στο γενικότερο πλαίσιο κοινωνικής πολιτικής του ελληνικού κράτους [41] ή και σκοποί που αφορούν την αναπτυξιακή πολιτική [42].

77. Σύμφωνα με τη νομολογία που αναφέρθηκε στο προηγούμενο σημείο, ρύθμιση που εισάγει φορολογικό πλεονέκτημα και αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων μπορεί να δικαιολογηθεί αν επιδιώκει σκοπό κοινωνικής πολιτικής, υπό την προϋπόθεση ότι ενδείκνυται για την επίτευξη του σκοπού αυτού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξή του μέτρο.

37 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, σημείο 62), στις οποίες εξηγείται το αιτιολογικό της αποφάσεως Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

38 — Η Επιτροπή παραθέτει τον δικαιολογητικό αυτό λόγο στις γραπτές της παρατηρήσεις.

39 — Απόφαση Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, σκέψη 81 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 — Απόφαση Grundstücksgemeinschaft Busley και Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, σκέψεις 31 και 32).

41 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-155/09, EU:C:2011:22, σκέψεις 51, 52, 70 και 71).

42 — Απόφαση Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 59).

78. Στην επίδικη υπόθεση, η νομοθετική μεταρρύθμιση του 2008, η οποία εισήγαγε το άρθρο 139ter στον L.I.R., είχε ως σκοπό –σύμφωνα, πάντοτε, με τις εξηγήσεις της Λουξεμβουργιανής Κυβερνήσεως– την αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος των συνταξιούχων, προκειμένου να βοηθηθούν οι ασθενέστεροι εξ αυτών. Όσο αξιέπαινος και αν είναι ο σκοπός αυτός, πρέπει να αναγνωριστεί ότι το μέτρο δεν φαίνεται απολύτως κατάλληλο για την επίτευξη ενός κοινωνικού σκοπού όταν, αφενός, αποκλείει όλους τους συνταξιούχους, όπως ο C. Kohll, οι οποίοι λαμβάνουν τη σύνταξή τους από άλλα κράτη μέλη και φορολογούνται στο Λουξεμβούργο και, αφετέρου, δεν προβλέπει ανώτατο όριο στο ύψος των εισοδημάτων των δικαιούχων, καθώς χορηγείται και σε συνταξιούχους με υψηλά εισοδήματα. Επομένως, η επίμαχη διάταξη δεν ενδείκνυται για την επίτευξη του σκοπού από τον οποίον εμπνέεται θεωρητικώς και, για τον λόγο αυτόν, δεν μπορεί να προβληθεί ούτε ο σκοπός της κοινωνικής πολιτικής.

79. Τέλος, και επικουρικώς, σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι η επίμαχη διάταξη δικαιολογείται από κάποιον από τους λόγους που εξετάστηκαν στα προηγούμενα σημεία, εκτιμώ ότι δεν τελεί σε σχέση αναλογίας έναντι του σκοπού τον οποίον επιδιώκει. Υπάρχουν λιγότερο επαχθείς, από νομικής απόψεως, τρόποι για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός χωρίς να αποκλείονται από τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου συνταξιούχοι, όπως ο C. Kohll, οι οποίοι λαμβάνουν τη σύνταξή τους από άλλο κράτος μέλος. Μεταξύ αυτών, όπως προανέφερα, θα μπορούσε να είναι η δυνατότητα θεσπίσεως μειωμένου φορολογικού συντελεστή κατά το ανώτατο ποσό της πιστώσεως φόρου.

80. Συνοψίζοντας, εκτιμώ ότι η διάταξη στην οποίαν αναφέρεται το προδικαστικό ερώτημα δεν είναι δικαιολογημένη. Επιβεβαιώνω, επομένως, την ενδιάμεση πρόταση που διατύπωσα ανωτέρω, ότι, δηλαδή, το άρθρο 139ter, παράγραφος 1, του L.I.R. δεν είναι σύμφωνο με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, η οποία κατοχυρώνεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, καθόσον χορηγεί την πίστωση φόρου για συνταξιούχους μόνο στα άτομα που υπόκεινται στο καθεστώς παρακρατήσεως φόρου στην πηγή.

V –Πρόταση

81. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Tribunal administratif du Luxembourg ως εξής:

«Εθνική διάταξη όπως το άρθρο 139ter, παράγραφος 1, του τροποποιημένου νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1967 για τον φόρο εισοδήματος, είναι αντίθετη προς την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, όπως αυτή κατοχυρώνεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, καθόσον χορηγεί την πίστωση φόρου για συνταξιούχους μόνο στα άτομα που υπόκεινται στο καθεστώς παρακρατήσεως φόρου στην πηγή.»