



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 26ης Μαΐου 2016\*

«Προδικαστική παραπομπή — Άρθρα 21 ΣΛΕΕ και 45 ΣΛΕΕ — Ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή των προσώπων και των εργαζομένων — Φόρος εισοδήματος — Σύνταξη γήρατος — Πίστωση φόρου για συνταξιούχους — Προϋποθέσεις χορηγήσεως — Κατοχή δελτίου παρακρατήσεως φόρου που εκδίδεται από την εθνική αρχή»

Στην υπόθεση C-300/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το tribunal administratif (Λουξεμβούργο) με απόφαση της 16ης Ιουνίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιουνίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

**Charles Kohll,**

**Sylvie Kohll-Schlesser**

κατά

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την D. Holderer,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και C. Soulay,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Φεβρουαρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Charles Kohll και της Sylvie Kohll-Schlessler, συνταξιούχων που κατοικούν στο Λουξεμβούργο, με τον directeur de l'administration des contributions directes (διευθυντή της φορολογικής αρχής) όσον αφορά την άρνηση του τελευταίου να χορηγήσει στον C. Kohll πίστωση φόρου για τα φορολογικά έτη 2009 έως 2011.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το λουξεμβουργιανό δίκαιο*

- 3 Κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, του loi modifié du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (τροποποιημένου νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1967 περί φόρου εισοδήματος) (*Mémorial* A 1967, σ. 1228, στο εξής: LIR), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«Ως εισόδημα από συντάξεις ή παρόμοιες προσόδους θεωρούνται:

1. οι συντάξεις γήρατος και οι συντάξεις στους επιζώντες οι οποίες καταβάλλονται βάσει παρεχόμενης στο παρελθόν εξαρτημένης εργασίας, καθώς και τα λοιπά επιδόματα και ωφελήματα, ακόμη και τα μη περιοδικώς ή τα μη υποχρεωτικώς καταβαλλόμενα, που παρέχονται για την ίδια αιτία·
2. οι οφειλές από προσόδους, συντάξεις ή άλλα περιοδικά επιδόματα και οι παρεπόμενες παροχές που χορηγούνται από ανεξάρτητο συνταξιοδοτικό ταμείο το οποίο χρηματοδοτείται, εν όλω ή εν μέρει, από εισφορές των ασφαλισμένων, καθώς και το κατ' αποκοπήν επίδομα σπουδών και οι πρόσδοδοι που αναφέρονται στο άρθρο 96α·

[...].»

- 4 Κατά το άρθρο 139ter του LIR, που προστέθηκε στον νόμο αυτόν με το άρθρο 1, 24<sup>ο</sup>, του νόμου της 19ης Δεκεμβρίου 2008 (*Mémorial* A 2008, σ. 2622):

«(1) Πίστωση φόρου για συνταξιούχους (CIP) χορηγείται στους φορολογούμενους που έχουν φορολογητέα στο Λουξεμβούργο εισοδήματα από συντάξεις ή από προσόδους, κατά την έννοια του άρθρου 96, [παράγραφος 1, σημεία] 1 και 2, και οι οποίοι διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου. Η πίστωση φόρου υπολογίζεται μία μόνο φορά για το σύνολο των συντάξεων και προσόδων που λαμβάνει ο φορολογούμενος.

- (2) Η πίστωση φόρου για συνταξιούχους ορίζεται σε 300 ευρώ ετησίως. Το μηνιαίο ποσό ανέρχεται σε 25 ευρώ. Η πίστωση φόρου για συνταξιούχους περιορίζεται για το διάστημα που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από συντάξεις ή προσόδους κατά την έννοια και υπό τις προϋποθέσεις [της παραγράφου 1]. Η πίστωση φόρου καταβάλλεται από το συνταξιοδοτικό ταμείο ή από οποιονδήποτε άλλο υπόχρεο για την καταβολή της συντάξεως κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους στο οποίο αφορά, σύμφωνα με τους κανόνες που θα καθοριστούν με την κανονιστική πράξη του Μεγάλου Δούκα που διαλαμβάνεται [στην παράγραφο] 4. Η πίστωση φόρου για συνταξιούχους δεν χορηγείται για εισοδήματα μικρότερα των 300 ευρώ ετησίως ή 25 ευρώ μηνιαίως. 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 υπόχρεο στην καταβολή της συντάξεως, βάσει του δελτίου παρακρατήσεως φόρου.

(3) Το ασφαλιστικό ταμείο ή ο υπόχρεος στην καταβολή της συντάξεως που κατέβαλε την πίστωση φόρου για συνταξιούχους και την πίστωση φόρου για μονογονεϊκή οικογένεια έχει δικαίωμα να συμψηφίσει τις πιστώσεις που χορηγήθηκαν με τις παρακρατήσεις φόρου με θετικό πρόσημο, ή, ενδεχομένως, να ζητήσει την επιστροφή των πιστώσεων φόρου που προκαταβλήθηκαν σύμφωνα με τους κανόνες που θα καθοριστούν με την κανονιστική πράξη του Μεγάλου Δούκα που διαλαμβάνεται [στην παράγραφο] 4.

(4) Οι λεπτομέρειες εφαρμογής του παρόντος άρθρου μπορούν να οριστούν με κανονιστική πράξη του Μεγάλου Δούκα.»

5 Κατά το άρθρο 143, παράγραφος 1, του LIR:

«Για κάθε μισθωτό, πλην των εξαιρέσεων που θα καθοριστούν με κανονιστική πράξη του Μεγάλου Δούκα, θα εκδίδεται δελτίο παρακρατήσεως φόρου που θα περιέχει τα αναγκαία στοιχεία για την εφαρμογή του συντελεστή παρακρατήσεως και θα προορίζεται για την καταχώριση

a) από την Administration des contributions directes (φορολογική αρχή), των ειδικών απαιτήσεων που πρέπει να τηρούνται κατά τον καθορισμό της παρακρατήσεως·

b) από τον εργοδότη, των παρεχόμενων αμοιβών, των διενεργούμενων παρακρατήσεων και των χορηγούμενων πιστώσεων φόρου.

[...]»

6 Το άρθρο 144 του LIR προβλέπει:

«Οι διατάξεις των άρθρων 136 έως 143 εφαρμόζονται κατ' αναλογία στις συντάξεις και στις οφειλές από προσόδους που αναφέρονται στα σημεία 1 και 2 του άρθρου 96, [παράγραφος 1]. Τα μέτρα προσαρμογής ορίζονται με κανονιστική πράξη του Μεγάλου Δούκα.»

7 Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d'application de l'octroi du crédit d'impôt pour pensionnés (κανονιστικής πράξης του Μεγάλου Δούκα της 19ης Δεκεμβρίου 2008 για τις λεπτομέρειες εφαρμογής της χορηγήσεως της πιστώσεως φόρου στους συνταξιούχους) (*Mémorial* A 2008, σ. 2645):

«Η πίστωση φόρου για συνταξιούχους (CIP) χορηγείται από το συνταξιοδοτικό ταμείο ή κάθε άλλο υπόχρεο προς παροχή της συντάξεως στους συνταξιούχους που διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου επί του οποίου αναγράφεται η ένδειξη CIP. Εάν επί του δελτίου παρακρατήσεως φόρου δεν αναγράφεται η πίστωση φόρου ή εάν ο συνταξιούχος δεν διαθέτει δελτίο παρακρατήσεως φόρου, το συνταξιοδοτικό ταμείο ή κάθε άλλος υπόχρεος προς παροχή της συντάξεως δεν μπορεί να χορηγήσει πίστωση φόρου.

[...]»

*Η Σύμβαση μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας*

8 Η Σύμβαση μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής στον τομέα του φόρου εισοδήματος και του φόρου περιουσίας, η οποία υπογράφηκε στη Χάγη, στις 8 Μαΐου 1968, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας), προβλέπει, στο άρθρο 19, ότι, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων

του άρθρου 20, παράγραφος 1, της Συμβάσεως αυτής, οι συντάξεις και άλλες αποδοχές παρόμοιας φύσεως που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους για μισθωτή εργασία που παρείχε στο παρελθόν φορολογούνται μόνον στο κράτος αυτό.

- 9 Δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 1, της εν λόγω Συμβάσεως, οι αποδοχές, συμπεριλαμβανομένων των συντάξεων, που καταβάλλονται από το ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, τις διοικητικές του υποδιαίρεσεις, τις τοπικές αρχές ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, είτε άμεσα είτε μέσω χρεώσεως σε ταμεία που έχουν συστήσει, σε φυσικό πρόσωπο για τις υπηρεσίες που παρείχε στο κράτος αυτό, στην εν λόγω διοικητική υποδιαίρεση, τοπική αρχή ή άλλο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου κατά την άσκηση καθηκόντων δημοσίας φύσεως, φορολογούνται στο κράτος αυτό.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 10 Ο C. Kohll και η σύζυγός του, S. Kohll-Schlesser, λουξεμβουργιανής υπηκοότητας αμφότεροι, είναι κάτοικοι Λουξεμβούργου. Ο C. Kohll λαμβάνει δύο ολλανδικές συντάξεις, εκ των οποίων η πρώτη καταβάλλεται από τη Shell International BV και η δεύτερη από το Sociale Verzekeringsbank (Ταμείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων). Η S. Kohll-Schlesser λαμβάνει επίσης σύνταξη από το δεύτερο αυτό ταμείο.
- 11 Στις 20 Φεβρουαρίου 2013, ο C. Kohll υπέβαλε ένσταση κατά των πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος για τα έτη 2009 έως 2011, με το αιτιολογικό ότι η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου δεν του είχε χορηγήσει την πίστωση φόρου για συνταξιούχους του άρθρου 139 ter του LIR (στο εξής: πίστωση φόρου).
- 12 Με απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2013, ο διευθυντής της φορολογικής αρχής απέρριψε την ένσταση του C. Kohll, αφενός, όσον αφορά τα εισοδήματα του 2009, ως εκπρόθεσμη και ως εκ τούτου απαράδεκτη, και, αφετέρου, όσον αφορά τα εισοδήματα των ετών 2010 και 2011, επιβεβαιώνοντας ότι ο C. Kohll δεν δικαιούται την πίστωση φόρου και εκδίδοντας διορθωτικές πράξεις φόρου εισοδήματος για τα έτη αυτά.
- 13 Στις 10 Δεκεμβρίου 2013, οι C. Kohll και S. Kohll-Schlesser άσκησαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του tribunal administratif (Λουξεμβούργο), προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως του διευθυντή της φορολογικής αρχής.
- 14 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι η προσφυγή της S. Kohll-Schlesser, η οποία δεν είχε υποβάλει, στο όνομά της, προηγούμενη ένσταση ενώπιον του διευθυντή της φορολογικής αρχής, είναι απαράδεκτη, αλλά κρίνει ωστόσο παραδεκτή την προσφυγή του C. Kohll. Ο C. Kohll αμφισβητεί, μεταξύ άλλων, τη συμβατότητα του άρθρου 139 ter του LIR με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η πίστωση φόρου παρέχεται σε κάθε φορολογούμενο που έχει εισόδημα από συντάξεις ή προσόδους, κατά την έννοια του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, του LIR, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές φορολογούνται στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και ότι ο φορολογούμενος διαθέτει δελτίο παρακρατήσεως φόρου.
- 16 Κατά το δικαστήριο αυτό, μολονότι οι επίμαχες συντάξεις στην υπόθεση της οποίας επιλήφθηκε είναι φορολογητέες στο Λουξεμβούργο, δεν αμφισβητείται ότι στον C. Kohll δεν χορηγήθηκε δελτίο παρακρατήσεως φόρου όσον αφορά τις συντάξεις για τις οποίες ζητεί το δικαίωμα πιστώσεως φόρου.

- 17 Στο μέτρο αυτό, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 139 ter του LIR μπορεί να δημιουργήσει έμμεση διάκριση, εφόσον η διάταξη αυτή εξαρτά τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου από την προϋπόθεση ότι ο δυνητικός δικαιούχος διαθέτει δελτίο παρακρατήσεως φόρου. Η εν λόγω πίστωση φόρου δεν χορηγείται όμως σε πρόσωπα που λαμβάνουν μισθούς ή συντάξεις που δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, όπως είναι οι αλλοδαπές συντάξεις.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal administratif αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και 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 LIR, στο μέτρο που προβλέπουν τη χορήγηση του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου μόνον στα πρόσωπα που διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 19 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία χορηγεί την πίστωση φόρου για συνταξιούχους μόνο στους φορολογούμενους που διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου.

### *Επί της επίμαχης ελευθερίας*

- 20 Πρέπει, εισαγωγικά, να εξεταστεί εάν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, την ερμηνεία του οποίου ζητεί το αιτούν δικαστήριο, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης η οποία αφορά τη φορολογική μεταχείριση, από κράτος μέλος, των συντάξεων γήρατος που καταβάλλονται σε κάτοικο του κράτους μέλους αυτού από υπόχρεο προς καταβολή που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος.
- 21 Συγκεκριμένα, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της διατάξεως αυτής στη διαφορά της κύριας δίκης και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκτιμά ότι η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή μόνον εάν ο C. Kohll είχε ήδη γίνει κάτοικος Λουξεμβούργου πριν συνταξιοδοτηθεί, προκειμένου να αναζητήσει εργασία ή να απασχοληθεί σε θέση εργασίας στο κράτος μέλος αυτό. Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση του C. Kohll εάν αυτός εγκαταστάθηκε στο Λουξεμβούργο ενώ ήταν ήδη συνταξιούχος και δεν είχε την πρόθεση να ασκήσει εκεί επαγγελματική δραστηριότητα.
- 22 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι κάθε πολίτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγενείας του, ο οποίος έχει κάνει χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και έχει ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος της κατοικίας του, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 ΣΛΕΕ (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Όσον αφορά, πρώτον, τη σύνταξη που καταβάλλεται στον C. Kohll από τη Shell International, δεν αμφισβητείται ότι αυτή καταβάλλεται για μισθωτή εργασία που παρείχε στο παρελθόν ο ενδιαφερόμενος σε κράτος μέλος, εν προκειμένω στις Κάτω Χώρες, διαφορετικό από εκείνο του οποίου είναι υπήκοος και στο οποίο κατοικεί κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.
- 24 Όμως, αφού ο C. Kohll άσκησε μισθωτή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, έκανε χρήση του δικαιώματος στην ελεύθερη κυκλοφορία του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.



- 25 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το γεγονός ότι ένα πρόσωπο δεν τελεί πλέον σε σχέση εργασίας δεν σημαίνει ότι στερείται της εγγυήσεως ορισμένων δικαιωμάτων που συνδέονται με την ιδιότητα του εργαζομένου και ότι μια σύνταξη γήρατος, της οποίας η χορήγηση εξαρτάται από την προγενέστερη ύπαρξη εργασιακής σχέσεως που έχει λήξει, εμπίπτει σε αυτήν την κατηγορία δικαιωμάτων. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα συντάξεως συνδέεται άρρηκτα με την ύπαρξη της αντικειμενικής ιδιότητας του εργαζομένου (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Ιουνίου 2000, *Sehrer*, C-302/98, EU:C:2000:322, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Η περίπτωση φορολογούμενου, όπως ο C. Kohll, που λαμβάνει σύνταξη καταβαλλόμενη για μισθωτή εργασία την οποία ασκούσε σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του οποίου είναι υπήκοος και στο οποίο κατοικεί κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, διακρίνεται επομένως από την περίπτωση φορολογούμενου που συμπλήρωσε το σύνολο της επαγγελματικής του δραστηριότητας στο κράτος μέλος του οποίου είναι υπήκοος και δεν έκανε χρήση του δικαιώματός του διαμονής σε άλλο κράτος μέλος παρά μόνο μετά τη συνταξιοδότησή του, και ο οποίος δεν μπορεί συνεπώς να επικαλεσθεί την ελεύθερη κυκλοφορία που κατοχυρώνει το άρθρο 45 ΣΛΕΕ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2006, *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, σκέψη 16).
- 27 Η διαπίστωση αυτή δεν αίρεται, εξάλλου, από την απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 21, ότι συνταξιούχος που εγκαταλείπει το κράτος μέλος εντός του οποίου συμπλήρωσε το σύνολο του επαγγελματικού του βίου για να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί, όταν η κατάστασή του δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας την οποία εγγυάται το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, το δικαίωμα του ελεύθερης κυκλοφορίας ως πολίτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 21 ΣΛΕΕ.
- 28 Επομένως, πολίτης και κάτοικος ενός κράτους μέλους, όπως ο C. Kohll, μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 45 ΣΛΕΕ όσον αφορά τη σύνταξη γήρατος που καταβάλλεται για τη μισθωτή εργασία που παρείχε στο παρελθόν σε κράτος μέλος του οποίου ούτε είναι υπήκοος ούτε κατοικεί σε αυτό κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν εγκαταστάθηκε στο κράτος μέλος από το οποίο κατάγεται, αφού εργάστηκε στο άλλο κράτος μέλος, για να αναζητήσει εργασία ή για να απασχοληθεί σε θέση εργασίας.
- 29 Όσον αφορά, δεύτερον, τη σύνταξη που καταβάλλεται στον C. Kohll από το ταμείο κοινωνικής ασφαλίσεως, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν ως προς τη νομική βάση επί της οποίας χορηγείται η σύνταξη αυτή στον ενδιαφερόμενο και ως προς το δικαίωμα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου να τη φορολογήσει, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 20, παράγραφος 1, της Συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο, διευκρινίζοντας ότι η σύνταξη αυτή παρέχεται σε όλους όσοι ήταν κάτοικοι Κάτω Χωρών, ανεξαρτήτως του αν εργάστηκαν ως μισθωτοί, εκτιμά ότι η σύνταξη αυτή εμπίπτει στο άρθρο 19 της Συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, μολονότι η διάταξη αυτή αφορά τις συντάξεις που καταβάλλονται για μισθωτή εργασία.
- 31 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να καθορίσει τη νομική βάση επί της οποίας καταβάλλεται η εν λόγω σύνταξη στον C. Kohll από το ταμείο κοινωνικής ασφαλίσεως και, ιδίως, να εξακριβώσει αν η σύνταξη αυτή, μολονότι παρέχεται *a priori* σε όλους τους κατοίκους των Κάτω Χωρών, θα είχε εν πάση περιπτώσει χορηγηθεί εν προκειμένω στον C. Kohll λόγω της μισθωτής εργασίας του στις Κάτω Χώρες, ή, ακόμη, αν η εν λόγω σύνταξη εξαρτάται από την ιδιότητα του ενδιαφερομένου ως μισθωτού. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 45 ΣΛΕΕ στην διαφορά της κύριας δίκης, για τους ίδιους λόγους με αυτούς που διευκρινίζονται στις σκέψεις 23 έως 28 της παρούσας αποφάσεως.

- 32 Αντιθέτως, εάν διαπιστωθεί ότι η υποχρέωση του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης να καταβάλει σύνταξη στον C. Kohll καθώς και το ύψος της δεν εξαρτώνται από την ιδιότητα του ενδιαφερομένου ως εργαζομένου, αλλά από το γεγονός ότι διέμεινε στις Κάτω Χώρες, τότε μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 21 ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει, γενικώς, το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών.
- 33 Επομένως, εφόσον τόσο το άρθρο 21 ΣΛΕΕ όσο και το άρθρο 45 ΣΛΕΕ ενδέχεται να έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι δύο αυτές διατάξεις πρέπει να ερμηνευθούν.
- 34 Συναφώς, το γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο διαλαμβάνει στο προδικαστικό του ερώτημα μόνο το άρθρο 45 ΣΛΕΕ δεν κωλύει το Δικαστήριο να προβεί και στην ερμηνεία του άρθρου 21 ΣΛΕΕ.
- 35 Πράγματι, το Δικαστήριο, κατά πάγια νομολογία του, προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο δικαστήριο που υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, μπορεί να λάβει υπόψη κανόνες του δικαίου της Ένωσης στους οποίους δεν αναφέρθηκε το εθνικό δικαστήριο με τα προδικαστικά ερωτήματα (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

*Ως προς την ύπαρξη περιορισμού*

- 36 Όσον αφορά, πρώτον, το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολονότι, κατά το γράμμα τους, οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων έχουν ως σκοπό ιδίως να εξασφαλίζουν το ευεργέτημα της εθνικής μεταχειρίσεως εντός του κράτους μέλους υποδοχής, εντούτοις απαγορεύουν και στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίσει έναν από τους υπηκόους του να δεχθεί και να ασκήσει ελεύθερα εργασία σε άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Εν προκειμένω, κατά το εθνικό δίκαιο, η πίστωση φόρου χορηγείται στους φορολογούμενους που αποκτούν εισόδημα από σύνταξη γήρατος φορολογητέα στο Λουξεμβούργο, το ύψος της οποίας ανέρχεται τουλάχιστον σε 300 ευρώ ετησίως ή σε 25 ευρώ μηνιαίως, και οι οποίοι διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου.
- 38 Όμως, όπως διευκρινίζει και το αιτούν δικαστήριο, ο δικαιούχος συντάξεως γήρατος δεν αποκτά δελτίο παρακρατήσεως φόρου όταν η σύνταξη αυτή, αν και φορολογητέα στο Λουξεμβούργο, δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή στο κράτος μέλος αυτό, λόγω, ιδίως, του ότι ο υπόχρεος στην καταβολή της εν λόγω συντάξεως εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος.
- 39 Κατά συνέπεια, το φορολογικό πλεονέκτημα που συνιστά η πίστωση φόρου δεν χορηγείται στους φορολογούμενους κατοίκους Λουξεμβούργου των οποίων οι φορολογητέες στο κράτος μέλος αυτό συντάξεις προέρχονται από άλλο κράτος μέλος.
- 40 Η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, επιφυλάσσοντας διαφορετική μεταχείριση στους φορολογούμενους που κατοικούν στο Λουξεμβούργο, αναλόγως του κράτους μέλους από το οποίο προέρχονται οι φορολογητέες στο Λουξεμβούργο συντάξεις τους, και μη χορηγώντας το πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου στους φορολογούμενους των οποίων ο υπόχρεος σε καταβολή της συντάξεώς τους εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να αποτρέψει τους εργαζομένους από το να αναζητήσουν ή να αποδεχθούν θέση εργασίας σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.
- 41 Επομένως, μια τέτοια ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ο οποίος, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

- 42 Όσον αφορά, δεύτερον, το άρθρο 21 ΣΛΕΕ, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εθνική ρύθμιση η οποία περιάγει σε δυσμενή θέση ορισμένους ημεδαπούς για τον λόγο και μόνον ότι άσκησαν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος συνιστά περιορισμό των ελευθεριών που διασφαλίζει σε κάθε πολίτη της Ένωσης το άρθρο 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Συγκεκριμένα, οι διευκολύνσεις που παρέχει η Συνθήκη στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ένωσης δεν θα μπορούσαν να αναπτύξουν πλήρως τα αποτελέσματά τους αν υπήρχε ενδεχόμενο να αποτραπεί ο υπήκοος κράτους μέλους από τη χρήση τους εξαιτίας των κωλυμάτων που τίθενται στη διαμονή του σε άλλο κράτος μέλος λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως του κράτους καταγωγής του, που τον αντιμετωπίζει δυσμενώς επειδή ακριβώς επωφελήθηκε των διευκολύνσεων αυτών (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 44 Εν προκειμένω, στον βαθμό που το φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο συνιστά η πίστωση φόρου δεν παρέχεται σε Λουξεμβουργιανό φορολογούμενο ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του στην ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του οποίου είναι υπήκοος και ο οποίος λαμβάνει, λόγω της διαμονής του στο άλλο κράτος μέλος, σύνταξη καταβαλλόμενη από υπόχρεο στην καταβολή που εδρεύει στο άλλο κράτος μέλος, ο εν λόγω Λουξεμβουργιανός φορολογούμενος βρίσκεται σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους φορολογούμενους που δεν άσκησαν το δικαίωμά τους στην ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή σε άλλο κράτος μέλος. Η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, η οποία συνεπάγεται μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση, μπορεί να αποτρέψει τον φορολογούμενο από το να ασκήσει το δικαίωμά του στην ελευθερία αυτή και συνιστά, επομένως, περιορισμό των ελευθεριών που κατοχυρώνει το άρθρο 21 ΣΛΕΕ.

*Ως προς την ύπαρξη δικαιολογήσεως*

- 45 Οι περιορισμοί αυτοί μπορούν να γίνουν δεκτοί μόνον αν αφορούν περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 26).
- 46 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι επίδικες καταστάσεις είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες, υπενθυμίζεται ότι, για να εξακριβωθεί εάν μια διασυννοριακή κατάσταση είναι συγκρίσιμη με μια εσωτερική κατάσταση, πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με τις επίμαχες εθνικές διατάξεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22, και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 17).
- 47 Συναφώς, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση προβάλλει ότι η πίστωση φόρου καθιερώθηκε προκειμένου να χαραχθεί μια επιλεκτική φορολογική πολιτική υπέρ των προσώπων που ανήκουν στις πλέον ευάλωτες κοινωνικές τάξεις, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα, μέσω του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος, ενός υψηλότερου εισοδήματος.
- 48 Επισημαίνεται, σε σχέση με τον σκοπό αυτόν, ότι ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής που λαμβάνει σύνταξη γήρατος προερχόμενη από άλλο κράτος μέλος δεν βρίσκεται πάντοτε σε διαφορετική κατάσταση από εκείνη του φορολογούμενου κατοίκου ημεδαπής που λαμβάνει μια τέτοια σύνταξη από υπόχρεο που εδρεύει στο κράτος μέλος στο οποίο έχει την κατοικία του, δεδομένου ότι και οι δύο φορολογούμενοι ενδέχεται να ανήκουν στις πλέον ευάλωτες κοινωνικές τάξεις.



- 49 Η δικαιολόγηση του περιορισμού μπορεί επομένως να ανάγεται μόνο σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Περαιτέρω επιβάλλεται, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη αυτή μέτρο (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 50 Συναφώς, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση προβάλλει ότι το σύστημα της πιστώσεως φόρου δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, μέσω της χορηγήσεως πιστώσεως φόρου η οποία αναγνωρίζεται και επιστρέφεται κατά τρόπο αποτελεσματικό, ισότιμο και πρακτικό, χωρίς ιδίως να συνεπάγεται δυσανάλογη διοικητική επιβάρυνση.
- 51 Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, αφενός, αυτό το σύστημα πιστώσεως φόρου είναι το μόνο που μπορεί να εφαρμοστεί χωρίς να έχει δυσανάλογα επαχθείς συνέπειες για τις διοικητικές αρχές, τους υπόχρεους στην καταβολή των εν λόγω εισοδημάτων και τους διοικούμενους. Συγκεκριμένα, μόνον οι εθνικοί οργανισμοί που είναι υπεύθυνοι για την πληρωμή των συντάξεων και την καταβολή στο Δημόσιο της παρακρατήσεως φόρου, αφενός, διαθέτουν επικαιροποιημένες πληροφορίες που καθιστούν δυνατή τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου κατά τρόπο αποτελεσματικό, δίκαιο και προσήκοντα, και, αφετέρου, είναι σε θέση να αναγνωρίσουν τους δικαιούχους και να επιστρέψουν, άμεσα και αποτελεσματικά, την εν λόγω πίστωση φόρου στους οικείους φορολογούμενους.
- 52 Αφετέρου, το εν λόγω σύστημα είναι αναγκαίο για τη διατήρηση της συνοχής του εθνικού φορολογικού καθεστώτος στο σύνολό του και υφίσταται, στη λουξεμβουργιανή νομοθεσία, σύνδεσμος μεταξύ του συστήματος εισπράξεως του φόρου, εν προκειμένω της παρακρατήσεως φόρου επί των εισοδημάτων από συντάξεις κατά την έννοια του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, του LIR, και της πιστώσεως φόρου.
- 53 Όσον αφορά, πρώτον, τους λόγους διοικητικής φύσεως και πρακτικής που αναφέρει η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν είναι δυνατό να αποκλεισθεί η δυνατότητα των κρατών μελών να υλοποιήσουν θεμιτούς σκοπούς θεσπίζοντας κανόνες των οποίων η διαχείριση και ο έλεγχος εφαρμογής θα είναι ευχερείς για τις αρμόδιες αρχές (απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Soroga, C-512/13, EU:C:2015:108, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 54 Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι αυτό που αμφισβητείται στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν είναι ούτε το σύστημα που βασίζεται στην παρακράτηση φόρου στην πηγή ούτε ο επαρκής και πρακτικός χαρακτήρας της εκδόσεως δελτίου παρακρατήσεως φόρου, αλλά η απόλυτη άρνηση παροχής του φορολογικού πλεονεκτήματος όταν ο οικείος φορολογούμενος δεν είναι σε θέση να προσκομίσει το δελτίο αυτό, ακόμη και αν πληροί τις λοιπές προϋποθέσεις για την παροχή του πλεονεκτήματος αυτού.
- 55 Δεν μπορεί όμως να αποκλειστεί εκ των προτέρων το ενδεχόμενο να είναι σε θέση ο φορολογούμενος να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα τα οποία παρέχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, τόσο το αν υπήρξαν εισοδήματα από συντάξεις προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος όσο και τη φύση των εισοδημάτων αυτών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 53).
- 56 Συγκεκριμένα, οι οικείες φορολογικές αρχές θα μπορούσαν κάλλιστα να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία κρίνουν αναγκαία για να αξιολογήσουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της σχετικής νομοθεσίας για τη χορήγηση του εν λόγω πλεονεκτήματος και, συνεπώς, αν πρέπει ή όχι να χορηγήσουν το επιδιωκόμενο πλεονέκτημα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 54).

- 57 Συναφώς, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση δεν παρείχε στοιχεία όσον αφορά τους λόγους που θα την εμπόδιζαν να στηριχθεί σε πληροφορίες υποβαλλόμενες από φορολογούμενο που ζητεί την πίστωση φόρου.
- 58 Περαιτέρω, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 68 των προτάσεων του, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση επικαλέσθηκε μεν τους υποτιθέμενους διοικητικούς κινδύνους και τον υπέρμετρα επαχθή χαρακτήρα τους, αλλά δεν κατέστησε σαφή την ακριβή φύση των κινδύνων αυτών.
- 59 Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δυσχέρειες πρακτικής φύσεως δεν επαρκούν αφεαυτών για να δικαιολογήσουν την προσβολή μιας θεμελιώδους ελευθερίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη (απόφαση της 1ης Ιουλίου 2010, *Dijkman και Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 60 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 60 Δεύτερον, μολονότι η ανάγκη προστασίας της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να αποτελεί δικαιολογητικό λόγο για την επιβολή περιορισμού στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη, εντούτοις για να ευδοκιμήσει ο δικαιολογητικός αυτός λόγος το Δικαστήριο απαιτεί την ύπαρξη αμέσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τον σκοπό της εν λόγω ρυθμίσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 1ης Ιουλίου 2010, *Dijkman και Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψεις 54 και 55 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 61 Εν προκειμένω, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση δεν επικαλείται την ύπαρξη αμέσου συνδέσμου μεταξύ της πιστώσεως φόρου και συγκεκριμένης φορολογικής επιβαρύνσεως, δεδομένου ότι οι προερχόμενες από άλλο κράτος μέλος συντάξεις, όπως και οι προερχόμενες από το Λουξεμβούργο συντάξεις, φορολογούνται στο Λουξεμβούργο, αλλά στηρίζεται στην ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ της πιστώσεως φόρου και της μεθόδου φορολογήσεως, δηλαδή της παρακρατήσεως στην πηγή, η οποία εφαρμόζεται μόνο στις συντάξεις των οποίων ο υπόχρεος καταβολής εδρεύει στο Λουξεμβούργο. Το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό πλεονέκτημα δεν αντισταθμίζεται επομένως με συγκεκριμένη επιβάρυνση, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.
- 62 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι περιορισμοί που απορρέουν από την εφαρμογή της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι απαγορεύονται κατ' αρχήν από τα άρθρα 21 ΣΛΕΕ και 45 ΣΛΕΕ, δεν δικαιολογούνται βάσει των λόγων που επικαλείται η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση.
- 63 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 21 ΣΛΕΕ και 45 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία χορηγεί την πίστωση φόρου για συνταξιούχους μόνο στους φορολογούμενους που διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 21 ΣΛΕΕ και 45 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία χορηγεί την πίστωση φόρου για συνταξιούχους μόνο στους φορολογούμενους που διαθέτουν δελτίο παρακρατήσεως φόρου.**

(υπογραφές)