ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 10ης Σεπτεμβρίου 2009 *

Στην υπόθεση C-269/07,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 6 Ιουνίου 2007,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενης από τους C. Blaschke και M. Lumma, επικουρούμενους από τον D. Wellisch, Rechtsanwalt, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (εισηγητή) και C. Toader, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: R. Şereş, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Δεκεμβρίου 2008,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 31ης Μαρτίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τις διατάξεις περί συμπληρωματικής συντάξεως γήρατος των άρθρων 79 έως 99 του γερμανικού ομοσπονδιακού νόμου περί φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ και 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της

15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33), καθώς και από τα άρθρα 12 ΕΚ και 18 ΕΚ, στον βαθμό που κατά τις διατάξεις αυτές:

— οι μεθοριακοί διασυνοριακοί εργαζόμενοι (και οι σύζυγοι αυτών) δεν έχουν δικαίωμα επί του επιδόματος, εφόσον δεν υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση εντός του κράτους μέλους αυτού·

— απαγορεύεται να χρησιμοποιηθεί το επιδοτηθέν κεφάλαιο για την απόκτηση ιδιόκτητης οικίας προς ιδιοκατοίκηση αν η οικία αυτή δεν βρίσκεται στη Γερμανία·

— η επιδότηση πρέπει να επιστρέφεται σε περίπτωση παύσεως της πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

2 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, του κανονισμού 1612/68 ορίζει τα εξής:

«1. Ο εργαζόμενος υπήκοος ενός κράτους μέλους δεν δύναται στην επικράτεια των άλλων κρατών μελών, να έχει, λόγω της ιθαγενείας του, διαφορετική μεταχείριση από τους ημεδαπούς εργαζομένους, ως προς τους όρους απασχολήσεως και εργασίας, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή, την απόλυση, την επαγγελματική επανένταξη ή την επαναπασχόληση αν έχει καταστεί άνεργος.

2. Απολαύει των ιδίων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους.»

Η εθνική νομοθεσία

3 Το άρθρο 1 του EStG έχει ως εξής:

«(1) Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση. […]

[…]

(3) Κατόπιν αιτήσεώς τους, τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν ούτε την κατοικία ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία μπορούν επίσης να υπόκεινται πλήρως στον φόρο εισοδήματος, καθόσον πραγματοποιούν εισοδήματα στην ημεδαπή […]. Η δυνατότητα αυτή ισχύει μόνον εφόσον τα εισοδήματά τους ανά ημερολογιακό έτος υπόκεινται κατά 90 % τουλάχιστον στον γερμανικό φόρο εισοδήματος ή εφόσον τα εισοδήματά τους που δεν φορολογούνται στη Γερμανία δεν υπερβαίνουν τα 6 136 ευρώ ανά ημερολογιακό έτος […]».

4 Σύμφωνα με το άρθρο 10a, παράγραφος 1, του EStG μπορούν οι ασφαλισμένοι στο εθνικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως να εκπίπτουν ετησίως, ως ειδικές δαπάνες και μέχρις ενός ορισμένου ορίου, τα ποσά που καταβάλλουν στο αποταμιευτικό-

συνταξιοδοτικό πρόγραμμά τους καθώς και το επίδομα που δικαιούνται να λαμβάνουν βάσει των άρθρων 79 επ. Βάσει της ανωτέρω διατάξεως, μπορούν να τύχουν της αυτής μεταχειρίσεως ως εάν να ήσαν ασφαλισμένοι και άλλες κατηγορίες προσώπων πέραν των ασφαλισμένων στο εκ του νόμου προβλεπόμενο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως. Το άρθρο 10a, παράγραφος 2, του EStG ρυθμίζει τη σχέση μεταξύ της εκπτώσεως των ποσών που καταβάλλονται στα αποταμιευτικά-συνταξιοδοτικά προγράμματα και του επιδόματος επί του αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος και ορίζει ότι εφαρμόζεται επί του υποκειμένου στον φόρο η ευνοϊκότερη ρύθμιση.

5 Το άρθρο 79 του EStG, που τιτλοφορείται «Δικαιούχοι του επιδόματος», προβλέπει τα εξής:

«Οι υπέχοντες πλήρη φορολογική υποχρέωση οι οποίοι είναι δικαιούχοι κατά την έννοια του άρθρου 10a, παράγραφος 1, δικαιούνται επιδόματος επί αποταμιευτικών-συνταξιοδοτικών προγραμμάτων (επίδομα). Στις περιπτώσεις συζύγων που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 26, παράγραφος 1, και στις οποίες ο ένας μόνο σύζυγος είναι δικαιούχος βάσει της πρώτης περιόδου, τότε δικαιούται επιδόματος και ο άλλος σύζυγος, εφόσον υπάρχει στο όνομά του σύμβαση που αφορά αποταμιευτικό-συνταξιοδοτικό πρόγραμμα.»

6 Κατά το άρθρο 83 του EStG που τιτλοφορείται «Επίδομα επί αποταμιευτικών-συνταξιοδοτικών προγραμμάτων», χορηγείται επίδομα το οποίο αποτελείται από ένα βασικό επίδομα και ένα επίδομα τέκνων, αναλόγως των ποσών που καταβάλλονται στο αποταμιευτικό-συνταξιοδοτικό πρόγραμμα.

7 Το άρθρο 84 του EStG αναφέρει το ποσό του βασικού επιδόματος το οποίο μπορεί να ζητήσει κάθε δικαιούχος.

8 Το άρθρο 85 του EStG αναφέρει το συμπληρωματικό ποσό το οποίο μπορεί να ζητήσει ο δικαιούχος του επιδόματος για τα τέκνα για τα οποία λαμβάνει οικογενειακά επιδόματα.

9 Κατά το άρθρο 92a του EStG, που τιτλοφορείται «Χρήση για την απόκτηση κυριότητας οικίας προς ιδιοκατοίκηση»:

«(1) Ο δικαιούχος του επιδόματος μπορεί να χρησιμοποιήσει ποσό ύψους τουλάχιστον 10 000 ευρώ από το κεφάλαιο που σχηματίστηκε στο πλαίσιο συμβάσεως με αντικείμενο τη δημιουργία αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος και για το οποίο έλαβε ενισχύσεις, προκειμένου να αποκτήσει ή να κατασκευάσει κατοικία στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας για δική του χρήση. Για τον σκοπό αυτόν μπορούν να χρησιμοποιηθούν 50 000 ευρώ κατά ανώτατο όριο.

[…]»

10 Το άρθρο 93 του EStG, που τιτλοφορείται «Κακή χρήση», προβλέπει ότι σε περίπτωση κακής χρήσεως του κεφαλαίου που σχηματίστηκε στο πλαίσιο αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος για το οποίο καταβλήθηκαν επιδόματα, ο δικαιούχος των επιδομάτων υποχρεούται να επιστρέψει τα ληφθέντα επιδόματα και να καταβάλει τα ποσά που εξέπεσε ως ειδικές δαπάνες βάσει του άρθρου 10a του EStG. Το άρθρο 94 του EStG ρυθμίζει τη διαδικασία στην περίπτωση μιας τέτοιας κακής χρήσεως.

11 Σύμφωνα με το άρθρο 95 του EStG, που τιτλοφορείται «Παύση της πλήρους υποχρεώσεως καταβολής φόρου εισοδήματος του δικαιούχου του επιδόματος»:

«(1) Τα άρθρα 93 και 94 του EStG εφαρμόζονται κατ' αναλογίαν όταν ο δικαιούχος των επιδομάτων παύει να υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση εκ του λόγου ότι δεν κατοικεί πλέον ή δεν έχει πλέον τη συνήθη διαμονή του στη Γερμανία ή όταν δεν έχει υποβληθεί αίτηση βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 3, του EStG.

(2) Κατόπιν αιτήσεως του δικαιούχου, η απόδοση του επιστρεπτέου ποσού (άρθρο 93, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος) αναβάλλεται κατ' αρχάς μέχρι την έναρξη του σταδίου της καταβολής (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, του Altersvorsorge-verträge-Zertifizierungsgesetz). Η αναβολή της αποδόσεως παρατείνεται εφόσον ποσοστό 15 % τουλάχιστον των παροχών που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο της συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος χρησιμοποιείται για την επιστροφή. Δεν επιβάλλονται τόκοι υπερημερίας. […]

(3) Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1, αν η προϋπόθεση της πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως πληρούται εκ νέου ή αν υποβάλλεται η αίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 3, ο κεντρικός οργανισμός παύει να απαιτεί το επιστρεπτέο ποσό του οποίο είχε προσωρινώς ανασταλεί η υποχρέωση αποδόσεως. […]»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

12 Εκτιμώντας ότι οι διατάξεις περί συμπληρωματικής συντάξεως γήρατος που περιλαμβάνονται στα άρθρα 79 έως 99 του EStG δεν ήσαν σύμφωνες προς το κοινοτικό δίκαιο, η Επιτροπή απέστειλε, στις 16 Δεκεμβρίου 2003, σχετικό έγγραφο οχλήσεως στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η οποία απάντησε με επιστολή της 19ης Φεβρουαρίου 2004, αμφισβητώντας την ύπαρξη οποιασδήποτε παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου.

13 Με επιστολή της 19ης Δεκεμβρίου 2005, η Επιτροπή απέστειλε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αιτιολογημένη γνώμη, καλώντας το κράτος μέλος αυτό να λάβει, εντός προθεσμίας δύο μηνών από της λήψεως της εν λόγω αιτιολογημένης γνώμης, τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς αυτή. Με επιστολή της 20ής Φεβρουαρίου 2006, το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε στην ως άνω αιτιολογημένη γνώμη.

14 Η Επιτροπή, μη έχοντας ικανοποιηθεί από την απάντηση των γερμανικών αρχών, αποφάσισε, την 1η Ιουνίου 2007, να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

15 Η προσφυγή της Επιτροπής στηρίζεται σε τρεις αιτιάσεις. Με την πρώτη αιτίασή της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η γερμανική νομοθεσία, καθόσον αποκλείει τους μη υπέχοντες πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου μεθοριακούς εργαζόμενους από το δικαίωμα λήψεως του επιδόματος, συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας ασύμβατη προς τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Σύμφωνα με τη δεύτερη αιτίασή της, η απαγόρευση χρησιμοποιήσεως του επιδοτηθέντος κεφαλαίου για την αγορά ή ανέγερση ιδιόκτητης οικίας προς ιδιοκατοίκηση, εφόσον η οικία αυτή δεν βρίσκεται στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας ασύμβατη προς τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Με την τρίτη αιτίασή της, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η υποχρέωση επιστροφής σε περίπτωση που παύει να υφίσταται η πλήρης φορολογική υποχρέωση είναι αντίθετη προς τα άρθρα 12 ΕΚ, 18 ΕΚ και 39 ΕΚ, καθώς και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

Επί της πρώτης αιτιάσεως

Επιχειρήματα των διαδίκων

16 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το άρθρο 79 του EStG, καθόσον προβλέπει τη χορήγηση επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος στους φορολογουμένους που υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία, συνιστά συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας ασύμβατη προς τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

17 Η Επιτροπή φρονεί κατ' ουσίαν ότι το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος συνιστά, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, κοινωνικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος χορηγείται «εν γένει» στους ενδιαφερομένους λόγω της αντικειμενικής τους ιδιότητας ως εργαζομένων. Δεδομένου ότι οι συμβάσεις αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος δημιουργήθηκαν για τη συμπλήρωση της εκ του νόμου συντάξεως των ενδιαφερομένων αυτών, της οποίας μειώθηκε το ύψος, το επίδομα αυτό αποσκοπεί κατά συνέπεια στο να παράσχει

ενίσχυση για την καταβολή των εισφορών και, συνεπώς, στο να βοηθήσει τους ενδιαφερομένους να δημιουργήσουν μια συμπληρωματική σύνταξη κατά τη διάρκεια του επαγγελματικού τους βίου.

18 Εν πάση περιπτώσει, η έννοια του κοινωνικού πλεονεκτήματος καλύπτει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα πλεονεκτήματα που αναγνωρίζονται σε ένα δικαιούχο, λόγω του ότι κατοικεί στο έδαφος του κράτους μέλους που παρέχει το πλεονέκτημα αυτό. Τούτο ισχύει εν προκειμένω. Η νομολογιακή αυτή προσέγγιση εξηγείται από τον σκοπό του άρθρου 7 του κανονισμού 1612/68 που συνίσταται στη διευκόλυνση της κινητικότητας στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Η καταβολή παροχών στους κατοίκους ενός κράτους μέλους μπορεί, συγκεκριμένα, να επηρεάσει την ελκτική δύναμη που η αγορά εργασίας του κράτους αυτού μπορεί να ασκήσει και είναι, συνεπώς, ικανή να ενθαρρύνει την κινητικότητα. Κατά την Επιτροπή, οι μεθοριακοί εργαζόμενοι τελούν, από την άποψη των διατάξεων που διέπουν την προετοιμασία για τη σύνταξη, στην ίδια κατάσταση με αυτή των εργαζομένων που κατοικούν στη Γερμανία και επηρεάζονται κατά τον ίδιο τρόπο από τον περιορισμό του εκ του νόμου γερμανικού συνταξιοδοτικού συστήματος στο οποίο καταβάλλουν εισφορές. Το άρθρο 79 του EStG εισάγει όμως μία διάκριση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών εργαζομένων, εφόσον η χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος εξαρτάται από το αν ο δικαιούχος υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου. Η προϋπόθεση αυτή της πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως αποτελεί, δυνάμει του άρθρου 1 του EStG, το ισοδύναμο μιας προϋποθέσεως περί κατοικίας στο εθνικό έδαφος και, κατά συνέπεια, η εφαρμογή της αποκλείει από τη δυνατότητα λήψεως του επιδόματος αυτού τους μεθοριακούς εργαζομένους.

19 Η Επιτροπή τονίζει ότι οι μεθοριακοί εργαζόμενοι, οι οποίοι, στην πλειονότητά τους, δεν έχουν γερμανική ιθαγένεια και των οποίων τα εισοδήματα φορολογούνται εντός του κράτους κατοικίας τους δυνάμει των διμερών συμβάσεων περί αποτροπής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μεταξύ άλλων, με τη Γαλλική Δημοκρατία και τη Δημοκρατία της Αυστρίας, δεν αντιμετωπίζονται ως φορολογούμενοι υπέχοντες πλήρη φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, δεν μπορούν να τύχουν του επίμαχου επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος και αποτελούν αντικείμενο συγκαλυμμένης δυσμενούς διάκρισης λόγω ιθαγενείας. Η Επιτροπή τονίζει, συναφώς, ότι οι μεθοριακοί εργαζόμενοι δεν έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν να αντιμετωπιστούν ως πρόσωπα που υπέχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 3, του EStG, στον βαθμό που, κατ' εφαρμογήν των προαναφερθεισών συμβάσεων, για τη φορολόγηση των εισοδημάτων τους που αποκτούν στη Γερμανία έχει καταστεί αποκλειστικά αρμόδιο ένα άλλο κράτος μέλος.

20 Όσον αφορά το επιχείρημα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας που αντλείται από το ότι δεν υφίσταται υποχρέωση συνάψεως συμβάσεων αποταμιευτικών-συνταξιοδοτικών προγραμμάτων, πράγμα το οποίο εμποδίζει να θεωρηθεί το επίμαχο επίδομα ως κοινωνικό πλεονέκτημα, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι ο χαρακτηρισμός του εν λόγω επιδόματος ως κοινωνικού πλεονεκτήματος δεν εξαρτάται από το αν αυτό εντάσσεται σε ένα υποχρεωτικό ή προαιρετικό σύστημα. Η Επιτροπή προσθέτει ότι ένα εθελοντικό σύστημα θα μπορούσε επίσης να συμβάλει στη συμπλήρωση ενός υποχρεωτικού ασφαλιστικού συστήματος, πράγμα το οποίο ακριβώς ισχύει εν προκειμένω.

21 Η Επιτροπή εξηγεί ότι το σκεπτικό στο οποίο στηρίζεται η μομφή περί δυσμενούς διακρίσεως ισχύει ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό του επιδόματος ως «κοινωνικού» ή «φορολογικού» πλεονεκτήματος, καθόσον το καθοριστικό στοιχείο σε αμφότερες τις περιπτώσεις είναι ότι η κατάσταση των Γερμανών εργαζομένων, όπως και αυτή των μεθοριακών εργαζομένων, χαρακτηρίζεται από την υπαγωγή τους στο εκ του νόμου συνταξιοδοτικό σύστημα και από τη μελλοντική εξέλιξη των συντάξεων που απορρέει από την υπαγωγή αυτή. Η Επιτροπή αναφέρει ότι η ratio της νομολογίας Schumacker (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Συλλογή 1995, σ. I-225) συνεπάγεται την εξομοίωση των μεθοριακών εργαζομένων με τους κατοίκους ημεδαπής και όχι τη διάκρισή τους. Δεδομένου ότι οι εν λόγω εργαζόμενοι υπάγονται υποχρεωτικά στο γερμανικό συνταξιοδοτικό σύστημα βάσει του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως στους μισθωτούς και τις οικογένειές τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 73), ως στοιχείο συνδέσεως πρέπει να θεωρείται το σύστημα αυτό και όχι η φορολογική κατάσταση των ενδιαφερομένων.

22 Αναφερόμενη στην απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493) και ιδίως στο άρθρο 21, παράγραφος 1, του προτύπου συμβάσεως περί αποτροπής της διπλής φορολογίας του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) όσον αφορά το εισόδημα και την περιουσία (έκθεση της επιτροπής φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ, 1977), η Επιτροπή φρονεί ότι είναι αλυσιτελές το επιχείρημα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας που αντλείται από τη φορολογική συνοχή. Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να προβάλει ένα τέτοιο επιχείρημα όταν έχει το ίδιο συνάψει σύμβαση περί αποτροπής της διπλής φορολογίας, υπό την έννοια ότι μπορεί βεβαίως να φορολογήσει τις συντάξεις που λαμβάνουν από την αλλοδαπή τα άτομα που κατοικούν στο εθνικό του έδαφος, αλλά δεν μπορεί να φορολογήσει τις εθνικές συντάξεις που λαμβάνουν τα άτομα που κατοικούν στην αλλοδαπή.

23 Επιπλέον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 85 του EStG, το πρόσθετο επίδομα για τα τέκνα συνιστά κοινωνικό πλεονέκτημα το οποίο πρέπει

επίσης να χορηγείται χωρίς διακρίσεις, οπότε το να εξαρτάται η παροχή του πλεονεκτήματος αυτού από το αν ο φορολογούμενος υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση συνιστά επίσης παράβαση των άρθρων 39, παράγραφος 2, ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

24 Τέλος, αναφερόμενη σε πάγια νομολογία, ιδίως δε στις αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 1975, 32/75, Cristini (Συλλογή τόμος 1975, σ. 313), της 26ης Φεβρουαρίου 1992, C-3/90, Bernini (Συλλογή 1992, σ. I-1071), και της 8ης Ιουνίου 1999, C-337/97, Meeusen (Συλλογή 1999, σ. I-3289), η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το παράγωγο επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος που χορηγείται στον σύζυγο δικαιούχου σύμφωνα με το άρθρο 79 του EStG είναι επίσης αντίθετο προς τα άρθρα 39, παράγραφος 2, ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Συγκεκριμένα, η προϋπόθεση περί κατοικίας στο εθνικό έδαφος που επιβάλλεται για τον σύζυγο συνεπάγεται συγκαλυμμένο περιορισμό λόγω ιθαγενείας, στον βαθμό που στην περίπτωση των μεθοριακών εργαζομένων, που δεν είναι κατά κανόνα υπήκοοι του κράτους στο οποίο ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα, τα μέλη της οικογένειας κατοικούν συνήθως εντός του κράτους κατοικίας του εργαζομένου.

25 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αμφισβητεί το γεγονός ότι η προϋπόθεση περί πλήρους υποχρεώσεως καταβολής του γερμανικού φόρου, που προβλέπει το άρθρο 79 του EStG, συνιστά παράβαση των άρθρων 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

26 Το κράτος μέλος αυτό φρονεί ότι το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος δεν συνιστά κοινωνικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, αλλά φορολογικό πλεονέκτημα.

27 Συγκεκριμένα, η χορήγηση του επίμαχου επιδόματος δεν συνδέεται με την αντικειμενική ιδιότητα του δικαιούχου ως εργαζομένου. Από το άρθρο 10a, παράγραφος 1, του EStG, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 79 του EStG, προκύπτει ότι, πρώτον, το δικαίωμα επί του επιδόματος δεν εξαρτάται αποκλειστικά από το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος είναι εργαζόμενος κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου, δεύτερον, το πλεονέκτημα αυτό καταλαμβάνει και τους μη μισθωτούς εργαζομένους και, τρίτον, μια μη αμελητέα ομάδα εργαζομένων είναι υποχρεωμένη να υπαχθεί σε ειδικό ανάλογα με το επάγγελμά τους, όπως των ιατρών επί παραδείγματι, σύστημα

επαγγελματικής πρόνοιας και δεν τυγχάνει της δυνατότητας εκπτώσεως που προβλέπει για τις εξαιρετικές δαπάνες το άρθρο 10a του EStG.

28 Ομοίως, η χορήγηση του επιδόματος δεν εξαρτάται από το αν ο ενδιαφερόμενος κατοικεί στο εθνικό έδαφος. Η υπαγωγή στην υποχρεωτική ασφάλιση που διαλαμβάνεται στο άρθρο 10a του EStG συνδέεται με τον τόπο απασχολήσεως και όχι με την κατοικία, όπως τούτο προκύπτει από το άρθρο 13, παράγραφος 2, στοιχείο α', του κανονισμού 1408/71.

29 Αντίθετα προς τα εκ του νόμου συστήματα κοινωνικής ασφάλισης που χαρακτηρίζονται από την υποχρέωση καταβολής των εισφορών, η αναγκαία προϋπόθεση για την καταβολή του επίμαχου επιδόματος συνίσταται στη σύναψη συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος με έναν ιδιωτικό φορέα που παρέχει την υπηρεσία αυτή.

30 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσθέτει ότι, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, από την αιτιολογία στην οποία στηρίχθηκε ο νομοθέτης δεν μπορούν να αντληθούν επιτακτικά συμπεράσματα όσον αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό του ληφθέντος μέτρου. Προκειμένου να ενθαρρυνθεί η δημιουργία συμπληρωματικής ιδιωτικής συντάξεως, ο Γερμανός νομοθέτης επέλεξε πράγματι σαφώς μια φορολογική λύση, έστω και αν εμφορείτο από εκτιμήσεις κοινωνικού χαρακτήρα.

31 Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Το κράτος μέλος αυτό εξηγεί ότι, αφενός, όσον αφορά το δικαίωμα επί του επιδόματος αυτού, το άρθρο 79 του EStG παραπέμπει στο άρθρο 10a, παράγραφος 1, του EStG και, αφετέρου, η καταβολή του εν λόγω επιδόματος εξαρτάται από το αν ο ενδιαφερόμενος έχει τη δυνατότητα εκπτώσεως των εξαιρετικών δαπανών που προβλέπει το άρθρο 10a του EStG, το οποίο συνιστά την κεντρική διάταξη του κλασικού αυτού μηχανισμού φορολογικού δικαίου. Η στενή σχέση μεταξύ της εκπτώσεως των εξαιρετικών δαπανών και του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος δεν προκύπτει μόνον από τις παραπομπές που περιέχει το νομοθετικό κείμενο, αλλά και από το γεγονός ότι το επίδομα αυτό συνιστά προκαταβολή επί της μειώσεως του φόρου.

32 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αναφερόμενη στην προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, φρονεί ότι δεν υφίσταται διαφορετική μεταχείριση απαγορευόμενη από το κοινοτικό δίκαιο, καθόσον οι καταστάσεις των κατοίκων ημεδαπής και των μη κατοίκων ημεδαπής δεν είναι, κατά γενικό κανόνα, συγκρίσιμες όσον αφορά τους άμεσους φόρους, στον βαθμό που το εισόδημα που λαμβάνει στο έδαφος ενός κράτους ένας μη κάτοικος ημεδαπής συνιστά ως επί το πλείστον τμήμα μόνον του συνολικού εισοδήματός του, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του, και καθόσον η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής μπορεί να εκτιμηθεί καλύτερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών συμφερόντων του, πράγμα που αντιστοιχεί κατά κανόνα στον τόπο της συνήθους διαμονής του.

33 Ως εκ τούτου, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι εναπόκειται κατ' αρχήν στο κράτος κατοικίας και όχι στο κράτος απασχολήσεως να λάβει υπόψη την προσωπική κατάσταση του εργαζομένου ο οποίος δεν είναι κάτοικος ημεδαπής. Συναφώς, παραπέμποντας στην απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451), εκθέτει ότι, αν ένας μεθοριακός εργαζόμενος πραγματοποιεί άνω του 90 % των εισοδημάτων του στη Γερμανία, μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 3, του EStG, να ζητήσει να τύχει, στη Γερμανία, της ίδιας μεταχειρίσεως με αυτή της οποίας τυγχάνει ένας φορολογούμενος που υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση εντός του κράτους αυτού και έχει, κατά συνέπεια, το δικαίωμα να προβεί στην έκπτωση των εξαιρετικών δαπανών. Ελλείψει φορολογικής εξουσίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν υποχρεούται να χορηγήσει στους μεθοριακούς εργαζομένους, των οποίων τα εισοδήματα φορολογούνται αποκλειστικώς εντός του κράτους κατοικίας, ένα φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο αποσκοπεί στην ενθάρρυνση της δημιουργίας συμπληρωματικής συντάξεως.

34 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται επίσης ότι οι επίδικες εθνικές διατάξεις δεν περιέχουν καμία απαγορευόμενη δυσμενή διάκριση, ακόμα και αν ληφθούν υπόψη τα κριτήρια που έχει καθορίσει το Δικαστήριο όσον αφορά τη χορήγηση κοινωνικών πλεονεκτημάτων. Συγκεκριμένα, η πρόθεση του Γερμανού νομοθέτη συνίστατο στο να παράσχει κίνητρα για τη συμμετοχή ατομικώς σε αποταμιευτικά-συνταξιοδοτικά προγράμματα στα πρόσωπα που έχουν αρκούντως στενό δεσμό με τη γερμανική κοινωνία, κατά την έννοια της αποφάσεως της 18ης Ιουλίου 2007, C-213/05, Geven (Συλλογή 2007, σ. I-6347, σκέψη 28), χωρίς να εξαρτήσει αυστηρά την παροχή των επίμαχων πλεονεκτημάτων από την προϋπόθεση περί κατοικίας στο εθνικό έδαφος. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φρονεί ότι οι μεθοριακοί εργαζόμενοι, των οποίων η κατάσταση διέπεται από τις διμερείς συμβάσεις περί αποτροπής της διπλής φορολογίας, δεν έχουν τέτοιο δεσμό σύνδεσης και, αντιθέτως, είναι απολύτως συνδεδεμένοι από νομικής απόψεως με το κράτος κατοικίας τους.

35 Εν συνεχεία, όσον αφορά το επίδομα που χορηγείται στους συζύγους, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αμφισβητεί επίσης το ότι αυτό συνιστά απαγορευόμενη άνιση μεταχείριση, καθόσον ο σύζυγος που δεν κατοικεί στη Γερμανία έχει επίσης τη δυνατότητα να ζητήσει να τύχει της μεταχειρίσεως της οποίας τυγχάνουν οι φορολογούμενοι που υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία εφόσον το 90 % των κοινών εισοδημάτων των συζύγων πραγματοποιείται εντός του κράτους αυτού ή εφόσον τα εισοδήματα των συζύγων που πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή δεν υπερβαίνουν το ποσό των 12 272 ευρώ.

36 Τέλος, επικουρικώς, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προβάλλει, ως δικαιολογητικό μέτρο, λόγους φορολογικής συνοχής. Το πλεονέκτημα που απορρέει από το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος βάσει του άρθρου 79 του EStG και από την έκπτωση των εξαιρετικών δαπανών δυνάμει του άρθρου 10a του εν λόγω νόμου δεν αντισταθμίζεται από τη μετέπειτα φορολόγηση των παροχών που καταβάλλονται βάσει συμβάσεων αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος σύμφωνα με το άρθρο 22, σημείο 5, του EStG.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

37 Πρέπει, κατ' αρχάς, να τονιστεί ότι η υπό κρίση αιτίαση αφορά μόνον την κατάσταση των μεθοριακών εργαζομένων των οποίων το εισόδημα φορολογείται αποκλειστικά εντός του κράτους κατοικίας τους δυνάμει συμβάσεως περί αποτροπής της διπλής φορολογίας συναφθείσας από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας με άλλα κράτη μέλη. Εν συνεχεία, πρέπει να τονιστεί ότι η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει την ύπαρξη παραβάσεως όσον αφορά την εκ μέρους του γερμανικού κράτους χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος που προβλέπει το άρθρο 79 του EStG και όχι όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως από τον φόρο, βάσει του άρθρου 10a, παράγραφος 1, του EStG, των εισφορών που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο των αποταμιευτικών-συνταξιοδοτικών προγραμμάτων. Πρέπει, τέλος, να υπομνησθεί ότι, με την υπό κρίση αιτίαση, η Επιτροπή επικρίνει τη χορήγηση όχι μόνον του επίδικου επιδόματος στον εργαζόμενο, αλλά και του συμπληρωματικού επιδόματος, καθώς και του παράγωγου επιδόματος που χορηγείται στον σύζυγο του δικαιούχου.

38 Όσον αφορά, πρώτον, τη χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος στον εργαζόμενο, η Επιτροπή και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της

Γερμανίας διαφωνούν ως προς τον χαρακτηρισμό του επιδόματος αυτού ως κοινωνικού ή, αντιθέτως, ως φορολογικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

39 Η έννοια του κοινωνικού πλεονεκτήματος καλύπτει, κατά πάγια νομολογία, όλα τα πλεονεκτήματα τα οποία, ανεξαρτήτως του αν συνδέονται με σύμβαση εργασίας, αναγνωρίζονται γενικά στους ημεδαπούς εργαζομένους λόγω, κυρίως, της αντικειμενικής ιδιότητάς τους ως εργαζομένων ή λόγω του ότι έχουν απλώς τη συνήθη διαμονή τους στο εθνικό έδαφος, η δε χορήγησή τους και στους εργαζομένους που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών δύναται, συνεπώς, να διευκολύνει την κινητικότητά τους στο εσωτερικό της Κοινότητας (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-85/96, Martínez Sala, Συλλογή 1998, σ. I-2691, σκέψη 25, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-287/05, Hendrix, Συλλογή 2007, σ. I-6909, σκέψη 48). Πρέπει να τονιστεί συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια «κοινωνικό πλεονέκτημα», κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, περιλαμβάνει το εισόδημα που η νομοθεσία κράτους μέλους εγγυάται στους ηλικιωμένους (βλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 1984, 261/83, Castelli, Συλλογή 1984, σ. 3199, σκέψη 11, και της 6ης Ιουνίου 1985, 157/84, Frascogna, Συλλογή 1985, σ. 1739, σκέψη 22).

40 Προκειμένου να μπορέσει να χαρακτηριστεί το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος ως κοινωνικό ή φορολογικό πλεονέκτημα, πρέπει να εξεταστούν, όπως αναφέρει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 40 των προτάσεών του, ο σκοπός και οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες αυτό χορηγείται.

41 Από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι η δημιουργία του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος αιτιολογήθηκε από εκτιμήσεις κοινωνικής φύσεως. Το επίδομα αυτό δημιουργήθηκε, πράγματι, για να αντισταθμιστεί η μελλοντική μείωση του ύψους της εκ του νόμου συντάξεως και, προς τούτο, συνιστά οικονομική ενίσχυση για να ενθαρρυνθούν οι ενδιαφερόμενοι να δημιουργήσουν συμπληρωματική σύνταξη καθ' όλη τη διάρκεια του επαγγελματικού τους βίου.

42 Το εν λόγω επίδομα χορηγείται, δυνάμει του άρθρου 10a του EStG στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 79 του EStG, κυρίως στους μισθωτούς εργαζομένους που υπάγονται στο εκ του νόμου συνταξιοδοτικό ασφαλιστικό σύστημα, καθόσον αυτούς αφορά πρωτίστως η μείωση του ύψους της εκ του νόμου συντάξεως. Πρέπει επιπλέον να τονιστεί ότι το επίδομα αυτό χορηγείται ανεξάρτητα από τα εισοδήματα του δικαιούχου και ότι το ύψος του εξαρτάται τόσο από τις εισφορές που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο της συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος όσο και

από τον αριθμό των τέκνων για τα οποία ο δικαιούχος αυτός λαμβάνει οικογενειακά επιδόματα. Επιπλέον, το δικαίωμα επί του εισοδήματος γεννάται κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο καταβλήθηκαν οι εν λόγω εισφορές.

43 Η χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος αποτελεί κατά συνέπεια κοινωνικό πλεονέκτημα το οποίο χορηγείται εν γένει στους εργαζομένους λόγω της αντικειμενικής τους ιδιότητας ως εργαζομένων.

44 Κανένα από τα επιχειρήματα που προέβαλε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω τη διαπίστωση αυτή.

45 Το μη αμφισβητούμενο γεγονός ότι, κατά το άρθρο 10a του EStG, το επίδομα χορηγείται επίσης και σε άλλα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν την ιδιότητα του εργαζομένου κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου δεν έχει σημασία προκειμένου να μην αναγνωρισθεί στο πλεονέκτημα αυτό ο κοινωνικός του χαρακτήρας, εφόσον η έννοια του κοινωνικού πλεονεκτήματος δεν απαιτεί την ύπαρξη σχέσεως με σύμβαση εργασίας, όπως τούτο προκύπτει από τη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως.

46 Πρέπει να τονιστεί ότι το γεγονός ότι και άλλες κατηγορίες προσώπων λαμβάνουν το επίδομα, μολονότι δεν αποτελούν εργαζομένους, αποδεικνύει ότι ο κοινωνικός σκοπός που επιδιώκεται ως προς τους μισθωτούς επεκτάθηκε και σε άλλες κατηγορίες ατόμων που τελούν σε παρόμοια κατάσταση όσον αφορά το εκ του νόμου συνταξιοδοτικό σύστημα.

47 Το προβαλλόμενο από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας γεγονός ότι η σύναψη συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος με ιδιωτικό φορέα και η συναφής καταβολή των σχετικών εισφορών είναι εκ φύσεως εθελοντικές δεν μπορεί να επηρεάσει στον χαρακτηρισμό του επίδικου επιδόματος ως κοινωνικού πλεονεκτήματος, στον βαθμό που ο χαρακτηρισμός αυτός δεν εξαρτάται από τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του συστήματος το οποίο χορηγεί το εν λόγω πλεονέκτημα.

48 Η επιχειρηματολογία της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας με την οποία προσπαθεί να αποδείξει ότι το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα για τον λόγο ότι αποτελεί προκαταβολή της μειώσεως του φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 10a του EStG δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

49 Συγκεκριμένα, αντικείμενο της υπό κρίση αιτιάσεως δεν είναι η διαλαμβανόμενη στο άρθρο 10a του EStG δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών του αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος προσαυξημένων με το επίδομα στο πλαίσιο των εξαιρετικών δαπανών, αλλά το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος που προβλέπεται στο άρθρο 79 του EStG και το οποίο αποτελεί θετική παροχή χορηγούμενη από το γερμανικό κράτος, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε δυνατότητα εκπτώσεως. Το εν λόγω επίδομα συνιστά ελάχιστη ενίσχυση αποσκοπούσα στην ενθάρρυνση της δημιουργίας συμπληρωματικής συντάξεως, ανεξάρτητα από τα εισοδήματα του δικαιούχου, και εντάσσεται στο κεφάλαιο του αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος.

50 Η δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών στο αποταμιευτικό-συνταξιοδοτικό πρόγραμμα συνιστά χωριστό πλεονέκτημα το οποίο, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, καθιστά δυνατή την εξοικονόμηση επιπλέον ποσών, που αντιστοιχούν στη διαφορά μεταξύ του ύψους του επιδόματος και του ύψους του ποσού που εξοικονομήθηκε λόγω της εκπτώσεως που πραγματοποιήθηκε βάσει του άρθρου 10a του EStG. Η δυνατότητα αυτή εκπτώσεως των εισφορών βάσει του άρθρου 10a του EStG δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να μεταβάλει την κοινωνική φύση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος.

51 Πρέπει εν συνεχεία να καθοριστεί αν το γεγονός ότι η χορήγηση του αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος, ως κοινωνικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο εργαζόμενος πρέπει να υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου συνιστά δυσμενή διάκριση κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου.

52 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68 προβλέπει ότι ο εργαζόμενος υπήκοος κράτους μέλους απολαύει, στην επικράτεια των άλλων κρατών μελών, των ίδιων κοινωνικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους. Κατά πάγια νομολογία, οι μεθοριακοί εργαζόμενοι

μπορούν να επικαλεστούν τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου 7 όπως και κάθε άλλος εργαζόμενος που διαλαμβάνεται στη διάταξη αυτή (προπαρατεθείσα απόφαση Geven, σκέψη 15).

53 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο κανόνας για την ίση μεταχείριση, ο οποίος προβλέπεται τόσο στο άρθρο 39 ΕΚ όσο και στο άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68, απαγορεύει όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διάκρισης, η οποία, κατ' εφαρμογήν άλλων διαχωριστικών κριτηρίων, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1997, C-57/96, Meint, Συλλογή 1997, σ. I-6689, σκέψη 44, και της 24ης Σεπτεμβρίου 1998, C-35/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ. I-5325, σκέψη 37).

54 Μια διάταξη του εθνικού δικαίου, αν δεν είναι αντικειμενικά δικαιολογημένη και ανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, πρέπει να θεωρείται ότι συνεπάγεται εμμέσως δυσμενείς διακρίσεις, εφόσον μπορεί, από τη φύση της, να θίξει περισσότερο τους διακινούμενους εργαζομένους απ' ό,τι τους ημεδαπούς εργαζομένους και ενέχει, συνεπώς, τον κίνδυνο να θέσει σε δυσμενέστερη μοίρα ειδικότερα τους διακινούμενους εργαζομένους (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Meints, σκέψη 45, και Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 38).

55 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, δυνάμει του άρθρου 79 του EStG, η χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος εξαρτάται από την προϋπόθεση ο ενδιαφερόμενος να υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου. Υπέχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του EStG, έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στο εθνικό έδαφος ή τα οποία, κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 1, υποβάλλουν συναφώς αίτηση και πληρούν τις αυστηρές προϋποθέσεις που προβλέπει η εν λόγω παράγραφος 3.

56 Εν προκειμένω όμως, οι εργαζόμενοι τους οποίους αφορά η υπό κρίση αιτίαση είναι οι μεθοριακοί εργαζόμενοι των οποίων το εισόδημα υπόκειται σε φορολογία αποκλειστικά εντός του κράτους κατοικίας δυνάμει διμερών συμβάσεων αποτροπής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Κατά συνέπεια, οι εν λόγω εργαζόμενοι δεν έχουν τη δυνατότητα να εξομοιωθούν με τους φορολογούμενους που υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 3, του EStG, πράγμα το οποίο εξάλλου αναγνωρίζει το καθού

κράτος. Υπό τις περιστάσεις αυτές, η προϋπόθεση περί πλήρους υποχρεώσεως καταβολής του γερμανικού φόρου ισοδυναμεί με προϋπόθεση περί κατοικίας.

57 Κατά συνέπεια, οι εν λόγω μεθοριακοί εργαζόμενοι, οι οποίοι, εξ ορισμού, κατοικούν εντός άλλου κράτους μέλους, αποκλείονται από τη δυνατότητα λήψεως του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος.

58 Πρέπει περαιτέρω να τονιστεί ότι οι μεθοριακοί αυτοί εργαζόμενοι είναι ως επί το πλείστον αλλοδαποί, οπότε οι εργαζόμενοι που έχουν γερμανική ιθαγένεια πληρούν ευχερέστερα την προϋπόθεση περί πλήρους υποχρεώσεως καταβολής του γερμανικού φόρου απ' ό,τι οι οικείοι μεθοριακοί εργαζόμενοι, πράγμα το οποίο εξάλλου δεν αμφισβητεί η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

59 Επομένως, η εξάρτηση της χορηγήσεως του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος από μια προϋπόθεση ισοδύναμη με προϋπόθεση περί κατοικίας συνιστά παράβαση των άρθρων 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

60 Η διαπίστωση αυτή δεν μπορεί να αναιρεθεί από το αντλούμενο από την προπαρατεθείσα απόφαση Geven επιχείρημα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ότι η απουσία αρκούντως στενού δεσμού με τη γερμανική κοινωνία μπορεί να δικαιολογήσει την άρνηση χορηγήσεως ενός κοινωνικού πλεονεκτήματος. Συγκεκριμένα, από τα άρθρα 10a, παράγραφος 1, και 79 του EStG προκύπτει ότι, για να μπορέσει να τύχει του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος, ο εργαζόμενος πρέπει, μεταξύ άλλων, να είναι ασφαλισμένος στο εκ του νόμου γερμανικό συνταξιοδοτικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως. Η υποχρεωτική αυτή υπαγωγή στο γερμανικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, η οποία διασφαλίζει την εκ μέρους των εργαζομένων καταβολή κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών στο εν λόγω σύστημα, συνιστά αρκούντως στενό δεσμό με τη γερμανική κοινωνία ώστε να καθίσταται δυνατή η καταβολή του επίμαχου κοινωνικού πλεονεκτήματος στους μεθοριακούς εργαζομένους.

61 Περαιτέρω, το καθού κράτος μέλος δεν μπορεί λυσιτελώς να προβάλλει, για να αποδείξει την έλλειψη δυσμενούς διακρίσεως, τη δυνατότητα που προσφέρεται στους μεθοριακούς εργαζομένους να τύχουν παρόμοιων, ή και πιο προνομιακών, επιδομάτων εντός του κράτους μέλους κατοικίας. Συγκεκριμένα, το επίμαχο επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος δεν αποτελεί πλεονέκτημα υπό μορφή φορολογικής εκπτώσεως συνδεομένης με τη φορολόγηση των εισοδημάτων στη Γερμανία, αλλά ελάχιστη οικονομική ενίσχυση που παρέχει το γερμανικό κράτος για να ενθαρρύνει τους εργαζομένους να δημιουργήσουν ιδιωτική συμπληρωματική σύνταξη προκειμένου να αντισταθμιστεί η μείωση του ύψους της εκ του νόμου συντάξεως. Το γεγονός ότι οι μεθοριακοί εργαζόμενοι μπορούν ενδεχομένως να τυγχάνουν φορολογικών ελαφρύνσεων εντός του κράτους κατοικίας τους δεν μπορεί να εξαλείψει τη δυσμενή διάκριση που υφίστανται όσον αφορά τη χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος.

62 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται, επικουρικώς, ότι η άνιση μεταχείριση δικαιολογείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος.

63 Αρκεί συναφώς να τονιστεί ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι μια τέτοια δυσμενής διάκριση κατά τη χορήγηση ενός κοινωνικού πλεονεκτήματος μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους φορολογικής συνοχής, η δικαιολογία αυτή δεν μπορεί εν προκειμένω να γίνει δεκτή εφόσον η φορολογική συνοχή διασφαλίζεται βάσει διμερών συμβάσεων περί αποτροπής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας με άλλα κράτη μέλη (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 25).

64 Όσον αφορά, δεύτερον, τη χορήγηση του συμπληρώματος του επιδόματος για τα τέκνα σύμφωνα με το άρθρο 85 του EStG, του εργαζομένου, πρέπει επίσης να θεωρηθεί, για τους ίδιους λόγους, ότι η εξάρτηση της χορήγησης ενός τέτοιου συμπληρώματος από την προϋπόθεση της πλήρους υποχρεώσεως καταβολής του γερμανικού φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 85 του EStG, είναι αντίθετη προς τα άρθρα 39, παράγραφος 2, ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

65 Όσον αφορά, τρίτον, τη χορήγηση του παράγωγου επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος στον σύζυγο του δικαιούχου, σύμφωνα με το άρθρο 79 του EStG, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο σύζυγος εργαζομένου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κανονισμού 1612/68 αποτελεί έμμεσο δικαιούχο της ίσης μεταχείρισης που αναγνωρίζει στον διακινούμενο εργαζόμενο το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού και μπορεί κατά

συνέπεια να ζητήσει να τύχει του παράγωγου επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος, αν τούτο συνιστά για τον εν λόγω διακινούμενο εργαζόμενο κοινωνικό πλεονέκτημα (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, C-212/05, Hartmann, Συλλογή 2007, σ. I-6303, σκέψη 25).

66 Τούτο ισχύει εν προκειμένω. Μια παροχή όπως το παράγωγο επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος, που αποτελεί οικονομική στήριξη για τη δημιουργία συμπληρωματικής συντάξεως για τον σύζυγο του εργαζομένου, καθιστά δυνατή τη βελτίωση της καταστάσεως των έγγαμων ζευγαριών όσον αφορά τις μελλοντικές συντάξεις τους και ωφελεί τον εργαζόμενο, στον βαθμό που συντελεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για την κάλυψη των συνδεομένων με το γήρας κινδύνων στο πλαίσιο της οικογένειάς του. Ένα τέτοιο επίδομα συνιστά συνεπώς κοινωνικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68 υπέρ των οικείων μεθοριακών εργαζομένων.

67 Από τον συνδυασμό των άρθρων 79 και 26, παράγραφος 1, του EStG προκύπτει ότι ο σύζυγος του εργαζομένου πρέπει επίσης να υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου για να μπορέσει να τύχει του παραγώγου επιδόματος. Δεδομένου ότι, εν προκειμένω, η προϋπόθεση περί πλήρους υποχρεώσεως καταβολής του γερμανικού φόρου ισοδυναμεί με προϋπόθεση περί κατοικίας δυνάμει του άρθρου 1 του EStG, μια τέτοια προϋπόθεση θέτει σε μειονεκτική θέση ειδικά τους μεθοριακούς εργαζόμενους, οι οποίοι εξ ορισμού έχουν την κατοικία τους εντός άλλου κράτους μέλους, όπου κατοικούν επίσης κατά γενικό κανόνα τα μέλη της οικογένειάς τους (προπαρατεθείσα απόφαση Meeusen, σκέψη 24).

68 Επομένως, δεδομένου ότι εξαρτά τη χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος για τους συζύγους από την προϋπόθεση ότι αυτοί πρέπει να έχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου, το άρθρο 79 του EStG συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας αντίθετη προς τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

69 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η πρώτη αιτίαση είναι βάσιμη και ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τις σχετικές με συμπληρωματική σύνταξη διατάξεις των άρθρων 79 έως 99 του EStG, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, στον βαθμό που οι διατάξεις αυτές αποκλείουν τη χορήγηση στους μεθοριακούς εργαζομένους και στους συζύγους τους του επιδόματος

αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος καθόσον αυτοί δεν υπέχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής του φόρου εντός του κράτους μέλους αυτού.

Επί της δεύτερης αιτιάσεως

Επιχειρήματα των διαδίκων

70 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η εξάρτηση της χρήσεως, εντός ορισμένων ορίων, του επιδοτηθέντος κεφαλαίου για την αγορά ή την ανέγερση οικίας προς ιδιοκατοίκηση από την προϋπόθεση ότι το ακίνητο βρίσκεται στο εθνικό έδαφος, όπως τούτο προβλέπεται στο άρθρο 92a του EStG, καθιστά για τους μεθοριακούς εργαζομένους αδύνατη τη χρησιμοποίηση του κεφαλαίου που αποταμίευσαν για την αγορά ή την ανέγερση μιας τέτοιας οικίας ευρισκομένης εντός περιοχής όμορης με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Μια τέτοια δυσμενής μεταχείριση των μεθοριακών εργαζομένων συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας και συνεπώς παράβαση των άρθρων 39, παράγραφος 2, ΕΚ, καθώς και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η απαγόρευση δυσμενών διακρίσεων στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη για τις περιπτώσεις de minimis.

71 Η Επιτροπή αμφισβητεί το επιχείρημα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ότι οι επίδικες διατάξεις δεν ενέχουν δυσμενείς διακρίσεις εις βάρος των μη ημεδαπών εργαζομένων δεδομένου ότι το μέτρο έχει τα ίδια αποτελέσματα για τους διακινούμενους και για τους Γερμανούς εργαζομένους. Συγκεκριμένα, το απλό γεγονός ότι οι οικείοι μεθοριακοί εργαζόμενοι αποτελούν σημαντική ομάδα ατόμων τα οποία, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, δεν μετακομίζουν στη Γερμανία όπου βρίσκεται η απασχόλησή τους, αποδεικνύει ότι οι εργαζόμενοι αυτοί τείνουν προς την αγορά οικίας εντός του κράτους κατοικίας τους, αντίθετα προς τους Γερμανούς εργαζομένους οι οποίοι μόνον κατ' εξαίρεση τείνουν να αποκτήσουν οικία εκτός της χώρας τους. Βάσει τόσο των συγκεκριμένων στοιχείων που αφορούν το ρεύμα των μεθοριακών εργαζομένων όσο και της νομολογίας, ιδίως δε της αποφάσεως της

21ης Φεβρουαρίου 2006, C-152/03, Ritter-Coulais (Συλλογή 2006, σ. I-1711, σκέψη 36), η Επιτροπή φρονεί ότι, εν γένει, οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι συχνότερα κύριοι οικίας ευρισκομένης εκτός του γερμανικού εδάφους απ' ό,τι οι κάτοικοι ημεδαπής.

72 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αμφισβητεί το γεγονός ότι η χρησιμοποίηση του επιδοτηθέντος κεφαλαίου για την αγορά ιδιόκτητης οικίας στη Γερμανία συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας. Τόσο οι Γερμανοί εργαζόμενοι όσο και οι εργαζόμενοι υπήκοοι άλλων κρατών μελών που έχουν την κατοικία τους εκτός του εδάφους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας δεν μπορούν να χρησιμοποιήσουν το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος για την αγορά ή την ανέγερση ιδιόκτητης οικίας εκτός του κράτους μέλους αυτού.

73 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων δεν περιορίζεται από το άρθρο 92a του EStG, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη ουδόλως επηρεάζει την επιλογή του τόπου εργασίας. Οποιαδήποτε άλλη εκτίμηση θα συνεπαγόταν ότι όλα τα πλεονεκτήματα που χορηγούνται αποκλειστικά εντός του κράτους απασχολήσεως και όχι εντός του κράτους κατοικίας είναι δυνατό να συνιστούν περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

74 Επικουρικώς, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται ότι, εν πάση περιπτώσει, τόσο η άνιση μεταχείριση όσο και ο περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, όπως είναι η αναγνώριση της ενισχύσεως για την ανέγερση κατοικιών ή η εξασφάλιση ενός ορισμένου αριθμού ακινήτων και η προστασία του εθνικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

75 Πρέπει εκ προοιμίου να τονιστεί ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η υπό κρίση αιτίαση δεν αφορά μόνον τους μεθοριακούς εργαζομένους

των οποίων το εισόδημα φορολογείται αποκλειστικώς εντός του κράτους κατοικίας, αλλά το σύνολο των μεθοριακών εργαζομένων.

76 Στο πλαίσιο της αιτιάσεως αυτής, πρέπει να εξεταστεί αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, το άρθρο 92a του EStG, καθόσον εξαρτά τη χρησιμοποίηση του επιδοτηθέντος κεφαλαίου για την αγορά ή την ανέγερση οικίας προς ιδιοκατοίκηση από την προϋπόθεση ότι το ακίνητο βρίσκεται στο γερμανικό έδαφος, περιορίζει τη δυνατότητα εκμεταλλεύσεως ενός κοινωνικού πλεονεκτήματος και συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση αντίθετη προς τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

77 Δυνάμει του άρθρου 92a του EStG, ο δικαιούχος του επιδόματος μπορεί να χρησιμοποιήσει, μέχρι 50 000 ευρώ κατ' ανώτατο όριο, για την αγορά ή την ανέγερση ιδιόκτητης οικίας ευρισκομένης στο εθνικό έδαφος προς ιδιοκατοίκηση, το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί στο πλαίσιο της συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος και το οποίο έχει επιδοτηθεί.

78 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το εν λόγω επιδοτηθέν κεφάλαιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αγορά ή την ανέγερση οικίας ευρισκομένης σε μεθοριακή περιοχή εκτός του γερμανικού εδάφους.

79 Ναι μεν είναι βεβαίως ακριβές, όπως υποστηρίζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, ότι ούτε οι Γερμανοί ούτε οι μεθοριακοί εργαζόμενοι μπορούν να χρησιμοποιήσουν το εν λόγω κεφάλαιο για την αγορά ή την ανέγερση οικίας εκτός του γερμανικού εδάφους και ότι το άρθρο 92a του EStG δεν αφορά ευθέως τους μη κατοίκους ημεδαπής, πλην όμως οι τελευταίοι αυτοί ενδιαφέρονται συχνότερα για την αγορά οικίας ευρισκομένης εκτός του εν λόγω εδάφους απ' ό,τι οι κάτοικοι ημεδαπής (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Ritter-Coulais, σκέψη 36).

80 Επομένως, το άρθρο 92a του EStG επιφυλάσσει στους μεθοριακούς εργαζομένους μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή απ' ό,τι αυτή της οποίας τυγχάνουν οι εργαζόμενοι που κατοικούν στη Γερμανία και συνιστά, κατά συνέπεια, έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας.

81 Πρέπει εν συνεχεία να εξεταστεί αν η δυσμενής μεταχείριση των μεθοριακών εργαζομένων δικαιολογείται από τον σκοπό της διασφαλίσεως επαρκούς προσφοράς κατοικιών και της διαφύλαξης του εθνικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, όπως ισχυρίζεται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

82 Όσον αφορά, πρώτον, τον σκοπό που συνίσταται στη διασφάλιση επαρκούς προσφοράς κατοικιών, πρέπει να τονιστεί ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ένας τέτοιος σκοπός συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 92a του EStG ότι η προς αγορά ή ανέγερση οικία πρέπει να βρίσκεται στο γερμανικό έδαφος βαίνει, εν πάση περιπτώσει, πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του ως άνω σκοπού, εφόσον ο σκοπός αυτός μπορεί εξίσου να επιτευχθεί αν οι μεθοριακοί εργαζόμενοι συνεχίσουν να επιλέγουν ως τόπο κατοικίας τους το έδαφος άλλου κράτους μέλους και όχι το γερμανικό έδαφος (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-152/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2008, σ. I-39, σκέψεις 27 και 28).

83 Περαιτέρω, το επιχείρημα του καθού κράτους που αντλείται από τον κίνδυνο συγκρούσεως με τη σχετική με την κατοικία πολιτική άλλων κρατών μελών δεν μπορεί να γίνει δεκτό, στον βαθμό που δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω η ύπαρξη τέτοιου κινδύνου, καθόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απλώς ανέφερε γενικώς ότι μια επέκταση της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως του κεφαλαίου του αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος για την αγορά ή την ανέγερση οικίας στο έδαφος άλλων κρατών μελών ενέχει τον κίνδυνο να προκαλέσει αναστάτωση στη σχετική με την κατοικία πολιτική των κρατών αυτών.

84 Όσον αφορά, δεύτερον, την προστασία του εθνικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, από την απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2007, C-208/05, ITC (Συλλογή 2007, σ. I-181, σκέψη 43) προκύπτει ότι ο κίνδυνος σοβαρού πλήγματος στη χρηματοοικονομική ισορροπία συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως μπορεί να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Ωστόσο, ο κίνδυνος αυτός δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας περιορίστηκε συγκεκριμένα να αναφέρει ότι, αν οι δικαιούχοι διαθέτουν ιδιόκτητη κατοικία δεν κινδυνεύουν κατά τη διάρκεια της συνταξιοδοτήσεώς τους να επιβαρυνθούν με την καταβολή μισθωμάτων και δεν θα χρειαστεί να καταφύγουν σε παροχές κοινωνικής ασφαλίσεως. Επιπλέον, ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί κατά τον ίδιο τρόπο αν το κεφάλαιο του αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αγορά κατοικίας εκτός του γερμανικού εδάφους.

85 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η υπό κρίση αιτίαση είναι βάσιμη και ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, μην παρέχοντας στους μεθοριακούς εργαζομένους το δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν το επιδοτηθέν κεφάλαιο για την αγορά ή την ανέγερση οικίας προς ιδιοκατοίκηση εφόσον η οικία αυτή δεν βρίσκεται στη Γερμανία.

Επί της τρίτης αιτιάσεως

Επιχειρήματα των διαδίκων

86 Η Επιτροπή φρονεί ότι η υποχρέωση επιστροφής του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος σε περίπτωση που παύει να υπάρχει η πλήρης φορολογική υποχρέωση, δυνάμει της συνδυασμένης εφαρμογής των άρθρων 93 έως 95 του EStG, συνιστά παράβαση των άρθρων 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, καθώς και 12 ΕΚ και 18 ΕΚ.

87 Συγκεκριμένα, όσον αφορά, πρώτον, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση, στον βαθμό που καταλαμβάνει όλους τους μεθοριακούς και τους λοιπούς διακινούμενους εργαζόμενους, μολονότι οι δύο αυτές κατηγορίες εργαζομένων, αντιθέτως προς τους Γερμανούς εργαζόμενους, κινδυνεύουν συχνότερα, ιδίως δε όταν εγκαταλείπουν την απασχόλησή τους για να εργασθούν σε άλλο κράτος μέλος, να μην υπέχουν πλέον πλήρη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία. Επιπλέον, η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση ενδέχεται εκ προοιμίου να μειώσει την αξία του επιδόματος για τους διακινούμενους εργαζόμενους, καθόσον αυτοί ενδέχεται εξ αρχής να αρνηθούν να ζητήσουν την καταβολή του επιδόματος αυτού για να αποφύγουν οποιαδήποτε επιστροφή εκ των υστέρων.

88 Η Επιτροπή ισχυρίζεται επίσης ότι οι επίμαχες διατάξεις συνιστούν εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Αναφερόμενη κατ' αναλογία στην απόφαση της 11 Μαρτίου 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409), υποστηρίζει ότι οι εργαζόμενοι που ασκούν τη δραστηριότητά τους στη Γερμανία, αλλά κατοικούν εκτός του κράτους μέλους αυτού, τελούν σε δυσμενέστερη κατάσταση απ' ό,τι αυτοί που εξακολουθούν να κατοικούν στο εθνικό έδαφος, καθόσον, όταν οι

πρώτοι αυτοί εργαζόμενοι επιλέγουν να κατοικήσουν εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, το κράτος μέλος αυτό οικειοποιείται στην περίπτωση αυτή ορισμένα περιουσιακά τους στοιχεία.

89 Η διαφορά μεταξύ των δύο καταστάσεων που συνίσταται, για τα άτομα που εγκαταλείπουν τη Γερμανία, στην επιστροφή του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος αφ' ης στιγμής παύσει η πλήρης φορολογική υποχρέωση εντός του κράτους αυτού και, για τα άτομα που κατοικούν στο γερμανικό έδαφος, στη μετέπειτα φορολόγησή τους επί της καταβολής των παροχών δεν μεταβάλλει την εκτίμηση της Επιτροπής, καθόσον η διαφορά αυτή προκύπτει μόνο μετά από πολλές δεκαετίες και ουδόλως επηρεάζει το αποτρεπτικό αποτέλεσμα της υποχρεώσεως επιστροφής.

90 Η Επιτροπή προσθέτει ότι ο τρόπος επιστροφής, έστω και αν μπορεί να μετριάσει την αυστηρότητα της επίμαχης κανονιστικής ρυθμίσεως, δεν θίγει την κατ' αρχήν επιστροφή του επιδόματος.

91 Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, η έλλειψη αρμοδιότητας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να φορολογήσει τις μελλοντικές παροχές που καταβάλλονται στα άτομα που εγκαταλείπουν το εθνικό έδαφος δεν μπορεί να προβληθεί ως δικαιολογία αντλούμενη από τη φορολογική συνοχή, η οποία διασφαλίζεται ήδη από τις διμερείς συμβάσεις περί αποτροπής της διπλής φορολογίας.

92 Δεύτερον, όσον αφορά το άρθρο 12 ΕΚ, αφενός, η Επιτροπή φρονεί ότι η υποχρέωση επιστροφής συνιστά συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το εν λόγω άρθρο, καθόσον θίγει πρωτίστως τους μη ημεδαπούς. Η εκτίμηση αυτή στηρίζεται στη διαπίστωση ότι, κατά την παύση της δραστηριότητάς τους στη Γερμανία, οι μη ημεδαποί εργαζόμενοι είναι αυτοί που κυρίως θα εγκαταλείψουν το κράτος μέλος αυτό, για να επιστρέψουν κατά κανόνα στο κράτος καταγωγής τους, ενώ δεν συμβαίνει συχνά οι ημεδαποί εργαζόμενοι να αποφασίσουν να διανύσουν την περίοδο της συνταξιοδοτήσεώς τους στην αλλοδαπή. Αφετέρου, συντρέχει ομοίως παράβαση του άρθρου 18 ΕΚ. Η υποχρέωση επιστροφής αποτρέπει τους πολίτες της Ένωσης, όποια

και αν είναι η ιθαγένειά τους, συμπεριλαμβανομένων των Γερμανών υπηκόων, να μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος.

93 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αρνείται ότι το άρθρο 95 του EStG παραβιάζει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και συνιστά παράβαση των άρθρων 12 ΕΚ και 18 ΕΚ.

94 Υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι η υποχρέωση επιστροφής αφ' ης στιγμής παύει να υπάρχει πλήρης φορολογική υποχρέωση, δεν συνιστά πραγματικό εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων ή των πολιτών, δεδομένου ότι δεν μπορεί να αποθαρρύνει τους ενδιαφερομένους από το να προβούν σε μεταφορά του τόπου εργασίας ή κατοικίας τους στην αλλοδαπή. Συγκεκριμένα, ο δικαιούχος του επιδόματος πρέπει μόνο να επιστρέψει το επίδομα των άρθρων 79 επ. του EStG, καθώς και τις μειώσεις του φόρου που προκύπτουν από την έκπτωση των εξαιρετικών δαπανών βάσει του άρθρου 10a του EStG. Ουδείς άλλος «φόρος λόγω αναχωρήσεως» προβλέπεται, αντίθετα προς τον φόρο για τον οποίο επρόκειτο στις αποφάσεις de Lasteyrie du Saillant, προπαρατεθείσα, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2006, σ. I-7409).

95 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσθέτει ότι, κατά το άρθρο 95, παράγραφος 2, του EStG, η επιστροφή μπορεί, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, να αναβληθεί μέχρι την έναρξη της καταβολής των παροχών βάσει της συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος και ότι μπορεί να πραγματοποιηθεί με δόσεις που μπορούν να ανέλθουν μέχρι το 15 % των συντάξεων που καταβάλλονται βάσει της εν λόγω συμβάσεως, πράγμα που παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να μεταφέρει τον τόπο της εργασίας του και της κατοικίας του χωρίς άμεση οικονομική επιβάρυνση. Επιπλέον, ο ενδιαφερόμενος απαλλάσσεται από την υποχρέωση επιστροφής αν υπέχει εκ νέου πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου. Το καθού κράτος συνάγει από την προπαρατεθείσα απόφαση N ότι μια αναβολή πληρωμής χωρίς σύσταση εγγυήσεως μπορεί να εξαλείψει τον περιοριστικό χαρακτήρα μιας υποχρεώσεως πληρωμής που συνδέεται με την αναχώρηση από το έδαφός του.

96 Εν συνεχεία, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται, στηριζόμενη σε πληθώρα παραδειγμάτων, ότι η απώλεια της ιδιότητας του υπέχοντος πλήρη φορολογική υποχρέωση φορολογουμένου δεν συνεπάγεται ούτε για τον μεθοριακό εργαζόμενο ούτε για τον πολίτη δυσμενείς οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την ύπαρξη συγκαλυμμένης δυσμενούς διακρίσεως. Συγκεκρι-

μένα, ναι μεν οι δικαιούχοι των οποίων παύει να υφίσταται η πλήρης υποχρέωση καταβολής γερμανικού φόρου οφείλουν βεβαίως να επιστρέψουν το εισπραχθέν φορολογικό κίνητρο, πλην όμως δεν φορολογούνται a posteriori επί των παροχών που εισέπραξαν βάσει της συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος τις οποίες εδικαιούντο λόγω των καταβολών που πραγματοποιήθηκαν έως ότου παύσει η φορολογική τους υποχρέωση. Η υποχρέωση επιστροφής αντισταθμίζεται από τουλάχιστον ισοδύναμα οικονομικά πλεονεκτήματα.

97 Τέλος, επικουρικώς, το άρθρο 95 του EStG δικαιολογείται επίσης από λόγους φορολογικής συνοχής.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

98 Πρώτον, όσον αφορά το σκέλος της αιτιάσεως που αφορά τον ενέχοντα δυσμενείς διακρίσεις χαρακτήρα της υποχρεώσεως επιστροφής σε περίπτωση που παύει να υφίσταται η πλήρης φορολογική υποχρέωση, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία, το άρθρο 12 ΕΚ, το οποίο θέτει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγένειας, μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 30ής Μαΐου 1989, 305/87, Επιτροπή κατά Ελλάδος, Συλλογή 1989, σ. 1461, σκέψεις 12 και 13, καθώς και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-443/06, Hollmann, Συλλογή 2007, σ. I-8491, σκέψη 28).

99 Η αρχή όμως της απαγορεύσεως των διακρίσεων τέθηκε σε εφαρμογή, στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, από τα άρθρα 39 ΕΚ και 7 του κανονισμού 1612/68 (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, C-94/07, Raccanelli, Συλλογή 2008, σ. I-5939, σκέψη 45).

100 Κατά συνέπεια, η σύγκριση της μεταχειρίσεως της οποίας τυγχάνουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι κατοικούν στο γερμανικό έδαφος με τη μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν οι εργαζόμενοι που εγκαταλείπουν το εν λόγω έδαφος πρέπει να πραγματοποιηθεί με γνώμονα τις δύο αυτές τελευταίες διατάξεις.

101 Δυνάμει της συνδυασμένης εφαρμογής των άρθρων 93 έως 95 του EStG, ο δικαιούχος του επιδόματος που εγκαταλείπει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εθνικό έδαφος και ο οποίος συνεπώς δεν υπέχει πλέον πλήρη φορολογική υποχρέωση πρέπει να επιστρέψει τα επιδόματα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος που έχει λάβει και, ενδεχομένως, τις εκπτώσεις των εξαιρετικών δαπανών που προκύπτουν από το άρθρο 10a του EStG.

102 Πρέπει όμως να τονιστεί ότι, εν προκειμένω, οι διακινούμενοι εργαζόμενοι οι οποίοι είναι κατά κανόνα υπήκοοι αλλοδαπής είναι πιο πιθανό να εγκαταλείψουν το γερμανικό έδαφος για να εργαστούν και να κατοικήσουν εντός άλλου κράτους μέλους και συνεπώς πιο πιθανό να μην υπέχουν πλέον πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου. Οι αλλοδαποί εργαζόμενοι ενδέχεται συνεπώς να αποτελέσουν περισσότερο αντικείμενο δυσμενούς μεταχειρίσεως απ' ό,τι οι Γερμανοί εργαζόμενοι.

103 Επιπλέον, οι επίδικες διατάξεις μπορούν να μειώσουν την αξία του επιδόματος μόνον όσον αφορά τους διακινούμενους εργαζόμενους. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι οι διακινούμενοι εργαζόμενοι που επιθυμούν να αποφύγουν οποιαδήποτε εκ των υστέρων επιστροφή του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος όταν παύσουν να υπέχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου ενδέχεται να αρνηθούν εξ αρχής να λάβουν το επίδομα αυτό. Σε μια τέτοια περίπτωση, αποκλείεται κατά συνέπεια κάθε αντιστάθμιση μελλοντικής μειώσεως του ύψους της γερμανικής εκ του νόμου συντάξεως.

104 Επομένως, οι επίδικες διατάξεις συνιστούν έμμεση δυσμενή διάκριση εις βάρος των διακινούμενων εργαζομένων.

105 Η διαπίστωση αυτή δεν μπορεί να αναιρεθεί από το γεγονός που προβάλλει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ότι οι παροχές που κατόπιν καταβάλλονται βάσει της συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος δεν φορολο-

γούνται στη Γερμανία όταν οι εργαζόμενοι εγκαταλείπουν το γερμανικό έδαφος. Συγκεκριμένα, το γεγονός αυτό δεν έχει σημασία, εφόσον η αρμοδιότητα για τη φορολόγηση των παροχών αυτών έχει απονεμηθεί σε άλλα κράτη μέλη δυνάμει διμερών συμβάσεων περί αποτροπής διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών αυτών και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, πράγμα εξάλλου που και η ίδια αναγνωρίζει. Περαιτέρω, το γεγονός ότι, για τους εργαζόμενους που παραμένουν στο γερμανικό έδαφος, η φορολόγηση των παροχών πραγματοποιείται, ενδεχομένως, μετά από πολλές δεκαετίες, δεν μπορεί να συγκριθεί με τη βαρύνουσα τους εργαζόμενους που εγκαταλείπουν το εν λόγω έδαφος υποχρέωση επιστροφής αφ' ης στιγμής παύσει να υφίσταται η πλήρης υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου.

106 Δεύτερον, όσον αφορά το σκέλος της αιτιάσεως που αφορά τον αποτρεπτικό χαρακτήρα της υποχρεώσεως επιστροφής σε περίπτωση που παύσει να υφίσταται η πλήρης υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου, πρέπει κατ' αρχάς να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο καθιερώνει, γενικώς, το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, βρίσκει ειδική έκφραση στο άρθρο 39 ΕΚ όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων (απόφαση Hendrix, προαναφερθείσα, σκέψη 61 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

107 Εν συνεχεία, διατάξεις που εμποδίζουν ή αποτρέπουν υπήκοο κράτους μέλους από το να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας συνιστούν περιορισμούς της ελευθερίας αυτής, έστω και αν εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας των οικείων εργαζομένων (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση ITC, σκέψη 33, και της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας Συλλογή 2006, σ. I-10633, σκέψη 16).

108 Συγκεκριμένα, θα ήταν ασύμβατο προς το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας το να έχουν οι πολίτες, εντός του κράτους μέλους υποδοχής, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση απ' ό,τι αν δεν είχαν κάνει χρήση των διευκολύνσεων που παρέχει η Συνθήκη στον τομέα της κυκλοφορίας (προπαρατεθείσα απόφαση ITC, σκέψη 34).

109 Δεδομένου ότι οι επίδικες διατάξεις επιβάλλουν στους δικαιούχους να επιστρέψουν, αφ' ης στιγμής παύσει να υφίσταται η πλήρης υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου, το επίδομα αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος που τους έχει καταβάλει το κράτος αυτό, κάθε Γερμανός εργαζόμενος που επιθυμεί να κάνει χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας βάσει του άρθρου 39 ΕΚ, ιδίως δε το δικαίωμά του να εγκατασταθεί εντός άλλου κράτους μέλους, τελεί, κατά συνέπεια, σε λιγότερο ευνοϊκή κατάσταση απ' ό,τι ένας εργαζόμενος ο οποίος διατηρεί την κατοικία του στο εθνικό έδαφος και συνεχίζει να υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση ενδέχεται να αποθαρρύνει τους εργαζόμενους γερμανικής ιθαγένειας να ασκήσουν επαγγελματική δραστηριότητα εκτός του εθνικού εδάφους.

110 Η εξέταση του τρόπου επιστροφής που προβλέπουν οι επίδικες διατάξεις επιβεβαιώνει το συμπέρασμα αυτό, τούτο δε αντίθετα προς τους ισχυρισμούς του καθού κράτους. Αφενός, ναι μεν ο τρόπος αυτός μπορεί να μετριάσει βεβαίως την αυστηρότητα της κανονιστικής ρυθμίσεως, πλην όμως εξακολουθεί να θίγει τους εργαζόμενους που παύουν να υπέχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου λόγω του γεγονότος και μόνον της μεταφοράς της κατοικίας τους εντός άλλου κράτους μέλους. Αφετέρου, μολονότι είναι δυνατόν να χορηγηθεί αναβολή πληρωμής ατόκως μέχρι την έναρξη του σταδίου καταβολής των παροχών, η χορήγηση της αναβολής αυτής δεν είναι αυτόματη, αλλά εξαρτάται από υποβολή αιτήσεως του δικαιούχου. Επιπλέον, ναι μεν η αναβολή πληρωμής μπορεί να παραταθεί και μετά την έναρξη του σταδίου της καταβολής των παροχών, πλην όμως η παράταση αυτή εξαρτάται από την προϋπόθεση της επιστροφής ενός κατ' ελάχιστον ποσού ίσου προς το 15 % των παροχών που καταβάλλονται βάσει της συμβάσεως αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος. Ο τρόπος αυτός επιστροφής έχει περιοριστικό αποτέλεσμα, στον βαθμό που στερεί από τον δικαιούχο του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος την απόλαυση ενός κοινωνικού πλεονεκτήματος (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Ν, σκέψη 36).

111 Ομοίως, το προβαλλόμενο από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας γεγονός ότι, δυνάμει του άρθρου 95, παράγραφος 3, του EStG, ο ενδιαφερόμενος απαλλάσσεται της υποχρεώσεως καταβολής του προς επιστροφή ποσού, για το οποίο χορηγήθηκε αναβολή πληρωμής, εφόσον, αποκτά εκ νέου την ιδιότητα του υπέχοντος πλήρη φορολογική υποχρέωση φορολογουμένου ενισχύει το αποτρεπτικό αποτέλεσμα των επίδικων διατάξεων. Συγκεκριμένα, το εν λόγω άρθρο 95, παράγραφος 3, δεν εξαλείφει το αποτρεπτικό αποτέλεσμα που πλήττει τους εργαζόμενους που διαμένουν επί μακρόν εντός άλλου κράτους μέλους καθόσον, ναι μεν θα απαλλαγούν της υποχρεώσεως επιστροφής των ληφθέντων ποσών όταν αποκτήσουν εκ νέου την ιδιότητα του υπέχοντος πλήρη φορολογική υποχρέωση φορολογουμένου, πλην όμως θα έχουν οριστικώς απολέσει τα ήδη επιστραφέντα ποσά του επιδόματος.

112 Υπό τις συνθήκες αυτές, η υποχρέωση επιστροφής που προκύπτει από τη συνδυασμένη εφαρμογή των άρθρων 93 έως 95 του EStG ενδέχεται να εμποδίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

113 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει επιπλέον ότι η υποχρέωση επιστροφής δικαιολογείται λόγω της συνοχής του φορολογικού της συστήματος. Δεδομένου όμως ότι η φορολογική συνοχή διασφαλίζεται βάσει διμερών συμβάσεων περί αποτροπής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει το κράτος μέλος αυτό με άλλα κράτη μέλη, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν μπορεί λυσιτελώς να επικαλείται μια τέτοια δικαιολογία (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 25).

114 Επομένως, οι επίδικες διατάξεις είναι αντίθετες προς τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

115 Όσον αφορά τα άτομα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα, το ίδιο αυτό συμπέρασμα επιβάλλεται για τους ίδιους λόγους που διατυπώθηκαν όσον αφορά την αιτίαση σχετικά με την παράβαση του άρθρου 18 ΕΚ.

116 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η τρίτη αιτίαση είναι βάσιμη και ότι, κατά συνέπεια, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ και 39 ΕΚ, καθώς και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, απαιτώντας, σύμφωνα με τα άρθρα 93 έως 95 του EStG, την επιστροφή του επιδόματος σε περίπτωση που παύει να υφίσταται η πλήρης υποχρέωση καταβολής του γερμανικού φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

117 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα και η τελευταία ηττήθηκε, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τις διατάξεις περί συμπληρωματικής συντάξεως λόγω γήρατος που διαλαμβάνονται στα άρθρα 79 έως 99 του ομοσπονδιακού νόμου περί φόρου εισοδήματος, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας, καθώς και από το άρθρο 18 ΕΚ, στον βαθμό που οι διατάξεις αυτές:

— **αποκλείουν τους μεθοριακούς εργαζόμενους και τους συζύγους τους από τη χορήγηση του επιδόματος αποταμιευτικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος, εφόσον δεν υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση εντός του κράτους μέλους αυτού,**

— **απαγορεύουν στους μεθοριακούς εργαζόμενους να χρησιμοποιήσουν το επιδοτηθέν κεφάλαιο για την αγορά ή την ανέγερση οικίας προς ιδιοκατοίκηση εφόσον η οικία αυτή δεν βρίσκεται στη Γερμανία, και**

— **προβλέπουν την επιστροφή του εν λόγω επιδόματος σε περίπτωση που παύσει να υφίσταται η πλήρης φορολογική υποχρέωση εντός του ίδιου κράτους μέλους αυτού.**

2) Καταδικάζει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)