WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 10 września 2009 r.*

W sprawie C-269/07

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 6 czerwca 2007 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez C. Blaschkego oraz M. Lummę, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Wellischa, Rechtsanwalt, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 grudnia 2008 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 31 marca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swej skardze Komisja żąda, by Trybunał orzekł, że Republika Federalna Niemiec wprowadzając i utrzymując w mocy przepisy §§ 79–99 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EstG") dotyczące dodatkowych ubezpieczeń emerytalnych naruszyła zobowiązania wynikające z art. 39 WE, art. 7 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1612/68 z dnia 15 października 1968 r. w sprawie

swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty (Dz.U. L 257, s. 2), art. 12 WE oraz art. 18 WE, w zakresie w jakim przepisy te:

— odmawiają pracownikom przygranicznym (oraz ich małżonkom) prawa do premii, o ile nie podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim;

— nie zezwalają na to, by subwencjonowany kapitał mógł zostać wykorzystany na finansowanie własnego mieszkania służącego zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych, o ile mieszkanie to nie jest położone w Niemczech;

— przewidują, że subwencja podlega zwrotowi, w przypadku gdy podatnik przestanie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Ramy prawne

Przepisy wspólnotowe

2 Zgodnie z art. 7 ust. 1 i 2 rozporządzenia nr 1612/68:

„1. Pracownik będący obywatelem państwa członkowskiego nie może być na terytorium innego państwa członkowskiego ze względu na swą przynależność państwową traktowany odmiennie niż pracownicy krajowi pod względem warunków zatrudnienia i pracy, w szczególności warunków wynagrodzenia, zwolnienia i, jeżeli straci pracę, powrotu do pracy lub ponownego zatrudnienia.

2. Pracownik korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych jak pracownicy krajowi".

Przepisy krajowe

3 Zgodnie z § 1 EStG:

„1. Osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w Niemczech podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od swoich dochodów […].

[…]

3. Osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania ani miejsca zwykłego pobytu w Niemczech mogą, na własny wniosek, dobrowolnie poddać się nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od swoich dochodów, o ile uzyskują dochody w Niemczech w rozumieniu art. 49. Możliwość ta dotyczy jedynie tych podatników, w wypadku których co najmniej 90% dochodów w danym roku kalendarzowym podlega niemieckiemu podatkowi dochodowemu, a także podatników, w wypadku których dochód niepodlegający niemieckiemu podatkowi dochodowemu nie przekracza 6136 EUR w danym roku kalendarzowym […].

[…]".

4 Zgodnie z § 10a ust. 1 EStG osoby podlegające ustawowemu ubezpieczeniu emerytalnemu mogą co roku odliczać, w charakterze wydatków nadzwyczajnych, do

określonego pułapu, składki na emeryturę kapitałową powiększone o premię emerytalną przyznawaną na podstawie § 79 i nast. Przepis ten przewiduje ponadto, że poza osobami podlegającymi ustawowemu ubezpieczeniu emerytalnemu także inne kategorie osób korzystają z tego systemu odliczeń. Paragraf 10a ust. 2 EStG określa stosunek pomiędzy odliczaniem składek na emeryturę kapitałową a przyznaniem premii emerytalnej na mocy § 79 EStG i nakazuje stosować przepisy korzystniejsze dla danego podatnika.

5 Zgodnie z § 79 EStG, zatytułowanym „Beneficjenci premii":

„Podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy są beneficjentami zgodnie z § 10a ust. 1, mają prawo do premii emerytalnej (premii). W wypadku małżeństw spełniających warunki określone w § 26 ust. 1, w sytuacji gdy tylko jeden z małżonków jest beneficjentem zgodnie z akapitem pierwszym, drugi z małżonków może także otrzymywać premię, jeżeli zawarł we własnym imieniu umowę o emeryturę kapitałową".

6 Zgodnie z § 83 EStG, zatytułowanym „Premia emerytalna", przyznaje się premię składającą się z zasiłku podstawowego oraz dodatku na dzieci stosownie do składek opłacanych na poczet emerytury kapitałowej.

7 Paragraf 84 EStG określa kwotę podstawowej premii emerytalnej, o którą może ubiegać się każdy beneficjent.

8 Paragraf 85 EStG określa kwotę dodatku na dzieci pozostających na utrzymaniu, o który może ubiegać się każdy beneficjent zasiłku podstawowego.

9 Zgodnie z § 92a EStG, zatytułowanym „Wykorzystanie dla potrzeb własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych”:

„1. Beneficjent premii może bezpośrednio wykorzystać co najmniej 10 000 EUR kapitału zgromadzonego na podstawie umowy o emeryturę kapitałową i subwencjonowanego na mocy § 10a albo na mocy paragrafu niniejszego dla potrzeb nabycia lub wybudowania własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, położonego na terytorium kraju (część mieszkania nabyta z emerytury kapitałowej). Maksymalna kwota, jaką można wykorzystać w sposób określony w zdaniu pierwszym, wynosi 50 000 EUR.

[…]”.

10 Paragraf 93 EStG, zatytułowany „Niewłaściwe wykorzystanie”, stanowi, że w wypadku niewłaściwego wykorzystania kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej beneficjent zobowiązany jest zwrócić pobrane premie emerytalne wraz z kwotami odliczonymi jako wydatki nadzwyczajne zgodnie z § 10a EStG. Paragraf 94 EStG ustanawia procedurę mającą zastosowanie w takich wypadkach.

11 Zgodnie z § 95 EStG, zatytułowanym „Ustanie podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przez beneficjenta premii emerytalnej”:

„1. Paragrafy 93 i 94 EStG stosuje się odpowiednio, w sytuacji gdy beneficjent nie ma już miejsca zamieszkania ani miejsca stałego pobytu w Niemczech, w związku z czym nie podlega już nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, albo gdy nie złożono wniosku zgodnie z § 1 ust. 3 EStG.

2. Na żądanie beneficjenta zwrot kwoty (§ 93 ust. 1 zdanie pierwsze) może zostać odłożony do momentu, w którym rozpocznie się wypłacanie świadczeń emerytalnych (§ 1 ust. 1 pkt 2 Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz [ustawy o poświadczaniu umów o emeryturę kapitałową]). Odroczenie podlega przedłużeniu, pod warunkiem że co najmniej 15% wartości świadczeń emerytalnych wypłacanych w ramach emerytury kapitałowej wykorzystywanych jest na cele zwrotu. Odsetek za zwłokę nie nalicza się […].

3. W wypadkach przewidzianych w ust. 1, jeżeli warunek w postaci podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowego będzie ponownie spełniony albo jeżeli zostanie złożony wniosek, o którym mowa w § 1 ust. 3, organ centralny zwalnia z obowiązku zwrotu kwoty, która stanowiła przedmiot odroczenia […]".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

12 Uznając, że przepisy §§ 79–99 EstG dotyczące dodatkowych ubezpieczeń emerytalnych nie są zgodne z prawem wspólnotowym, Komisja skierowała w dniu 16 grudnia 2003 r. wezwanie do usunięcia uchybienia w tym zakresie do Republiki Federalnej Niemiec, która udzieliła odpowiedzi pismem z dnia 19 lutego 2004 r., zaprzeczając, by doszło do jakiegokolwiek naruszenia prawa wspólnotowego.

13 Pismem z dnia 19 grudnia 2005 r. Komisja przesłała Republice Federalnej Niemiec uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do podjęcia środków niezbędnych do zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania. Pismem z dnia 20 lutego 2006 r. wskazane państwo członkowskie udzieliło odpowiedzi na uzasadnioną opinię.

14 Uznając odpowiedź władz niemieckich za niesatysfakcjonującą, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę w dniu 1 czerwca 2007 r.

W przedmiocie skargi

15 Skarga Komisji oparta jest na trzech zarzutach. W ramach zarzutu pierwszego Komisja podnosi, iż przepisy niemieckie, poprzez to, że w przypadku pracowników przygranicznych niepodlegających w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu wyłączają możliwość uzyskania premii emerytalnej, stanowią pośrednią dyskryminację ze względu przynależność państwową, niezgodną z art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Zgodnie z treścią drugiego zarzutu podniesionego przez Komisję zakaz wykorzystania subwencjonowanego kapitału w celu nabycia lub wybudowania własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, w sytuacji gdy mieszkanie to położone jest poza terytorium Republiki Federalnej Niemiec, stanowi dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową, która jest niezgodna z art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. W ramach trzeciego zarzutu Komisja twierdzi, iż obowiązek zwrotu w wypadku ustania nieograniczonego obowiązku podatkowego sprzeczny jest z art. 12 WE, art. 18 WE, art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

W przedmiocie zarzutu pierwszego

Argumentacja stron

16 Komisja twierdzi, iż § 79 EStG, zgodnie z którym jedynie osoby podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech mogą otrzymywać premię emerytalną, stanowi ukrytą dyskryminację ze względu na przynależność państwową, naruszając tym samym art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

17 Komisja jest zasadniczo zdania, iż premia emerytalna stanowi — zgodnie z orzecznictwem Trybunału — przywilej socjalny w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Ze spornej premii emerytalnej korzystają „zwykle" osoby ze względu na przysługującą im obiektywny statut pracownika. Ponieważ umowy o emeryturę kapitałową zostały wprowadzone z myślą o uzupełnieniu ustawowych świadczeń emerytalnych przysługujących pracownikom, w sytuacji gdy poziom tych świadczeń uległ obniżeniu, wskazana premia ma także na celu udzielenie wsparcia przy opłacaniu

składek, a co za tym idzie, udzielenie pomocy zainteresowanym osobom przy ustanawianiu emerytury uzupełniającej w ciągu ich okresu aktywności zawodowej.

18 W każdym wypadku pojęcie przywileju socjalnego obejmuje, zgodnie z orzecznictwem Trybunału w tej materii, przywileje przyznawane w związku z faktem, iż beneficjent ma miejsce zamieszkania na terytorium kraju, który przywileju tego udziela. Tak też jest w niniejszej sprawie. To podejście przyjęte w orzecznictwie można wyjaśnić poprzez odwołanie się do celu art. 7 rozporządzenia nr 1612/68, który polega na ułatwieniu mobilności wewnątrz Wspólnoty Europejskiej. Przyznanie świadczeń mieszkańcom jednego państwa członkowskiego mogłoby mieć wpływ na atrakcyjność rynku pracy tego państwa, a tym samym zachęcić do mobilności. Zdaniem Komisji pracownicy przygraniczni znajdują się, gdy chodzi o przepisy dotyczące przygotowania do przejścia na emeryturę, w tym samym położeniu co pracownicy, którzy mają miejsce zamieszkania w Niemczech; tak samo też dotyczy ich zmniejszenie wysokości ustawowych świadczeń emerytalnych, na poczet których wpłacają oni składki. Tymczasem w § 79 EStG poczyniono rozróżnienie pomiędzy tymi dwoma kategoriami pracowników, ponieważ przyznanie premii emerytalnej uzależnione jest od tego, czy beneficjent podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Ten wymóg podlegania tożsamy jest — z uwagi na brzmienie § 1 EStG — z wymogiem posiadania miejsca zamieszkania na terytorium tego kraju, a w konsekwencji jego zastosowanie wyklucza możliwość ubiegania się o wskazaną premię przez pracowników przygranicznych.

19 Komisja podnosi, że pracownicy przygraniczni, którzy w swej większości nie posiadają obywatelstwa niemieckiego, a których dochody podlegają opodatkowaniu w ich państwie miejsca zamieszkania na mocy dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Federalną Niemiec w szczególności z Republiką Francuską oraz Republiką Austrii, nie są traktowani jako podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W konsekwencji nie mogą oni ubiegać się o sporną premię emerytalną i padają oni ofiarą ukrytej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Komisja podkreśla w tym względzie, iż pracownicy przygraniczni nie mogą, na podstawie § 1 ust. 3 EStG, ubiegać się o objęcie ich nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, ponieważ na podstawie wskazanych wyżej umów międzynarodowych ich dochody uzyskiwanie w Niemczech podlegają opodatkowaniu wyłącznie w innym państwie członkowskim.

20 Gdy chodzi o argument Republiki Federalnej Niemiec oparty na braku obowiązku zawierania umów o emeryturę kapitałową, co miałoby powodować, iż spornej premii nie można uznać za przywilej socjalny, Komisja precyzuje, iż kwalifikacja spornej premii jako przywileju socjalnego nie zależy od tego, czy stanowi ona część systemu obowiązkowego, czy też dobrowolnego. Komisja dodaje, iż system dobrowolny może również stanowić uzupełnienie systemu ubezpieczenia obowiązkowego, co dokładnie ma miejsce w niniejszej sprawie.

21 Komisja wyjaśnia, że względy, na których oparty jest zarzut dyskryminacji, są istotne niezależnie od tego, czy premia emerytalna zostanie zaklasyfikowana jako przywilej „socjalny", czy też „fiskalny", albowiem czynnikiem rozstrzygającym jest w obu wypadkach okoliczność, iż na położenie pracowników niemieckich, podobnie jak pracowników przygranicznych, wpływa ich przynależność do ustawowego systemu emerytalnego oraz przyszła zmiana wysokości emerytur wypłacanych w ramach tego systemu. Komisja wskazuje, iż zgodnie z rozstrzygnięciem przyjętym w wyroku z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pracownicy przygraniczni powinni być traktowani w taki sam sposób jak pracownicy mający miejsce zamieszkania na terenie danego państwa, a nie w sposób odmienny. Ponieważ wskazani pracownicy obowiązkowo podlegają niemieckiemu systemowi emerytalnemu na mocy rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U. L 149, s. 2), to nie status podatkowy zainteresowanych, lecz właśnie przynależność do tego systemu emerytalnego powinna być uznawana za łącznik.

22 Powołując się na wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, a w szczególności na art. 21 ust. 1 modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podwójnego opodatkowania, dotyczącej podatku dochodowego i majątkowego (raport komitetu ds. podatkowych OECD z 1977 r.), Komisja twierdzi, iż argument Republiki Federalnej Niemiec oparty na spójności fiskalnej pozbawiony jest znaczenia. Państwo członkowskie nie może podnosić takiego argumentu w sytuacji, gdy samo zawarło umowę o zapobieganiu podwójnego opodatkowania, na mocy której może ono z pewnością opodatkować emerytury zagraniczne pobierane przez osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium kraju, ale nie może opodatkować emerytur krajowych pobieranych przez osoby mające miejsce zamieszkania za granicą.

23 Komisja twierdzi ponadto, iż zgodnie z § 85 EStG premia uzupełniająca przyznawana z uwagi na posiadanie dzieci na utrzymaniu stanowi przywilej socjalny, który również powinien być przyznawany bez dyskryminacji, wobec czego uzależnienie możliwości

uzyskania tego przywileju od podlegania przez podatnika nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu także stanowi naruszenie art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

24 Powołując się wreszcie na utrwalone orzecznictwo, w szczególności na wyroki: z dnia 30 września 1975 r. w sprawie 32/75 Cristini, Rec. s. 1085; z dnia 26 lutego 1992 r. w sprawie C-3/90 Bernini, Rec. s. I-1071 oraz z dnia 8 czerwca 1999 r. w sprawie C-337/97 Meeusen, Rec. s. I-3289, Komisja twierdzi, iż pochodna premia emerytalna przyznawana małżonkowi beneficjenta na mocy § 79 EStG również jest niezgodna z art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Wymóg posiadania miejsca zamieszkania na terytorium kraju narzucony małżonkowi łączy się bowiem z ukrytym ograniczeniem na podstawie przynależności państwowej, ponieważ w wypadku pracowników przygranicznych, którzy co do zasady nie mają przynależności państwowej państwa, na terytorium którego wykonują swoją działalność zawodową, członkowie rodziny mają zazwyczaj miejsce zamieszkania w państwie, w którym zamieszkuje pracownik.

25 Republika Federalna Niemiec kwestionuje twierdzenie, by wymóg podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech zgodnie z § 79 ust. 1 EStG stanowił naruszenie art. 39 WE lub art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

26 Państwo to jest zdania, że premia emerytalna mająca na celu zachęcanie do ustanawiania emerytur kapitałowych nie stanowi przywileju socjalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, lecz raczej przywilej podatkowy.

27 Przyznanie spornej premii nie jest bowiem powiązane z obiektywnym wymogiem, by dana osoba była pracownikiem. Zgodnie z § 10a ust. 1 EStG, do którego odsyła § 79 EStG, po pierwsze, prawo do premii emerytalnej nie jest uzależnione wyłącznie od tego, czy osoba zainteresowana jest pracownikiem w rozumieniu prawa wspólnotowego; po drugie, przywilej ten dotyczy także osób prowadzących działalność gospodarczą lub zawodową na własny rachunek, oraz po trzecie, znaczna liczba pracowników zobowiązana jest do przystąpienia do zawodowych systemów zabezpieczenia społecznego, które są właściwe z uwagi na wykonywany przez nich zawód, co

dotyczy przykładowo lekarzy, i osoby te nie są uprawnione do odliczania składek na emeryturę kapitałową jako wydatków nadzwyczajnych zgodnie z § 10a ust. 1 EStG.

28 Podobnie przyznanie premii nie jest uzależnione od posiadania miejsca zamieszkania na terytorium kraju. Podleganie obowiązkowemu ubezpieczeniu emerytalnemu zgodnie z § 10a EStG powiązane jest z miejscem zatrudnienia, a nie z miejscem zamieszkania, jak wynika to z § 13 ust. 2 lit. a) rozporządzenia nr 1408/71.

29 W odróżnieniu od ustawowych systemów zabezpieczenia społecznego, które cechuje obowiązek wpłacania składek, warunkiem koniecznym do otrzymywania spornej premii emerytalnej jest dobrowolne zawarcie umowy o emeryturę kapitałową z prywatnym towarzystwem emerytalnym.

30 Republika Federalna Niemiec dodaje, że wbrew twierdzeniom Komisji cel, jakim ustawodawca się kierował, nie może przesądzać w sposób bezwzględny o kwalifikacji prawnej przyjętego środka. W celu stworzenia bodźców skłaniających do tworzenia prywatnych emerytur uzupełniających ustawodawca niemiecki niewątpliwie sięgnął po instrument fiskalny, pomimo faktu, iż kierował się względami społecznymi.

31 W opinii Republiki Federalnej Niemiec premia zachęcająca do ustanowienia emerytury kapitałowej stanowi przywilej podatkowy w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Państwo to wyjaśnia, iż — po pierwsze — gdy chodzi o prawo do spornej premii, przepis § 79 EStG zawiera odesłanie do § 10a ust. 1 EStG oraz — po drugie — możliwość uzyskania wskazanej premii zależy od tego, czy danej osobie przysługuje prawo do odliczenia wydatków nadzwyczajnych, o których mowa w § 10a EStG, przy czym ten ostatni przepis stanowi podstawową normę tego klasycznego mechanizmu prawa podatkowego. Ścisły związek pomiędzy odliczaniem wydatków nadzwyczajnych a premią emerytalną wynika nie tylko z odesłań w tekście ustawy, ale także z okoliczności, iż omawiana premia stanowi zaliczkę na poczet obniżki podatkowej.

32 Republika Federalna Niemiec, powołując się na ww. wyrok w sprawie Schumacker, stwierdza, iż w zakresie podatków bezpośrednich nie występuje odmienne traktowanie zabronione na mocy prawa wspólnotowego, ponieważ sytuacja osób mających miejsce zamieszkania w danym państwie oraz osób niemających w tym państwie miejsca zamieszkania nie jest co do zasady porównywalna, albowiem najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez osobę niemającą w tym państwie miejsca zamieszkania stanowi jedynie niewielką część jego całego dochodu, którego większa część jest uzyskiwana w miejscu jego zamieszkania i ponieważ indywidualną zdolność podatkową osoby niemającej miejsca zamieszkania w danym państwie najłatwiej można ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jej interesów osobistych i majątkowych, co przeważnie odpowiada jej zwykłemu miejscu zamieszkania.

33 Z tego względu Republika Federalna Niemiec twierdzi, iż co do zasady to państwo miejsca zamieszkania, a nie państwo miejsca zatrudnienia powinno brać pod uwagę osobistą sytuację pracowników niemających miejsca zamieszkania na terytorium danego kraju. W tym względzie twierdzi ona, z powołaniem się na wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. s. I-5451, że jeżeli pracownik przygraniczny uzyskuje ponad 90% przychodów w Niemczech, może on, zgodnie z § 1 ust. 3 EStG żądać, by traktowano go w Niemczech w ten sam sposób co podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie, a tym samym ma on prawo do dokonywania odliczeń z tytułu wydatków nadzwyczajnych. Republika Federalna Niemiec jest zdania, iż nie mając prawa do nakładania podatku, nie może być też zobowiązana do przyznawania pracownikom przygranicznym, których dochody opodatkowane są wyłącznie w państwie miejsca zamieszkania, przywilejów podatkowych mających na celu zachęcanie do tworzenia emerytur uzupełniających.

34 Republika Federalna Niemiec twierdzi również, że sporne przepisy krajowe nie zawierają żadnej formy zakazanej dyskryminacji, nawet biorąc pod uwagę kryteria ustanowione przez Trybunał w dziedzinie przyznawania przywilejów socjalnych. Ustawodawca niemiecki zamierzał bowiem stworzyć bodziec do tworzenia indywidualnych emerytur kapitałowych dla osób, które mają wystarczający ścisły związek ze społeczeństwem niemieckim w znaczeniu użytym w wyroku z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-213/05 Geven, Zb.Orz. s. I-6347, pkt 18, nie łącząc jednak przyznawania tego przywileju w sposób ścisły z wymogiem posiadania miejsca zamieszkania na terytorium kraju. Republika Federalna Niemiec jest zdania, iż pracownicy przygraniczni, których sytuację prawną określają postanowienia konwencji dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie posiadają takiego wystarczająco ścisłego związku, a wręcz przeciwnie, na płaszczyźnie prawnej pozostają całkowicie związani z państwem, w którym znajduje się ich miejsce zamieszkania.

35 Jeśli chodzi następnie o premię przyznawaną małżonkom, Republika Federalna Niemiec nie zgadza się z twierdzeniem, iż premia ta stanowi przejaw zakazanego nierównego traktowania, ponieważ małżonek niemający miejsca zamieszkania w Niemczech może żądać potraktowania go w sposób zastrzeżony dla osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, pod warunkiem iż 90% wspólnego dochodu małżonków podlega opodatkowaniu w Niemczech lub gdy ich dochody uzyskane za granicą nie przekraczają 12 272 EUR.

36 Wreszcie tytułem ewentualnym Republika Federalna Niemiec powołuje się na uzasadnienie w postaci wymogów spójności podatkowej. Przywilej w postaci premii zachęcającej przyznawanej na podstawie § 79 EStG oraz w postaci możliwości odliczania wydatków nadzwyczajnych na podstawie § 10a wskazanej ustawy równoważony jest przez późniejsze opodatkowanie zgodnie z § 22 ust. 5 EStG świadczeń wypłacanych na mocy umowy o emeryturę kapitałową.

Ocena Trybunału

37 Należy na wstępie zauważyć, że niniejszy zarzut dotyczy wyłącznie położenia pracowników przygranicznych, których dochód podlega opodatkowaniu wyłącznie w państwie, w którym mają oni miejsce zamieszkania na mocy konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Republikę Federalną Niemiec z innymi państwami członkowskimi. Należy następnie podkreślić, iż Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie uchybienia w odniesieniu do przyznawania przez państwo niemieckie premii emerytalnej, przewidzianej w § 79 EStG, a nie w odniesieniu do możliwości odliczenia podatkowego — na podstawie § 10a ust. 1 EStG — składek wpłacanych na poczet emerytury kapitałowej. Wreszcie należy przypomnieć, że niniejszym zarzutem Komisja objęła nie tylko przyznawanie spornej premii emerytalnej pracownikowi, ale także przyznawanie dodatku uzależnionego od liczby dzieci pozostających na utrzymaniu, jak również pochodnej premii emerytalnej na rzecz małżonka beneficjenta.

38 Jeśli chodzi, po pierwsze, o przyznawanie premii emerytalnej pracownikowi, Komisja oraz Republika Federalna Niemiec kwestionują kwalifikację tej premii jako przywileju

socjalnego albo, przeciwnie, fiskalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie przywileju socjalnego obejmuje wszelkie przywileje, związane lub niezwiązane z umową o pracę, z jakich korzystają zwykle pracownicy krajowi, przede wszystkim w związku ze swym statutem pracownika, ale też z racji zamieszkiwania na terytorium kraju, których rozszerzenie na pracowników pochodzących innych państw członkowskich wydaje się w związku z tym przyczyniać się do ułatwienia ich mobilności we Wspólnocie (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-85/96 Martinez Sala, Rec. s. I-2691, pkt 25; z dnia 11 września 2007 w sprawie C-287/05 Hendrix, Zb.Orz. s. I-6909, pkt 48). Należy w tym względzie podnieść, iż Trybunał orzekł już, że pojęcie przywileju socjalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 obejmuje gwarantowany — na mocy przepisów państwa członkowskiego — dochód dla osób starszych (zob. wyroki: z dnia 12 lipca 1984 r. w sprawie 261/83 Castelli, Rec. s. 3199, pkt 11; z dnia 6 czerwca 1985 r. w sprawie 157/84 Frascogna, Rec. s. 1739, pkt 22).

40 Aby móc zakwalifikować premię emerytalną jako przywilej socjalny albo fiskalny, należy wpierw zbadać, jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 40 swej opinii, jaki jest cel premii oraz pod jakimi warunkami jest ona przyznawana.

41 Z akt sprawy wynika, że premię emerytalną wprowadzono z uwagi na względy społeczne. Premia ta została bowiem stworzona w celu skompensowania przyszłego zmniejszenia się wysokości ustawowych świadczeń emerytalnych oraz w tym celu stanowi ona pomoc finansową mającą na celu skłonienie zainteresowanych do zawarcia umowy o emeryturę uzupełniającą w okresie ich aktywności zawodowej.

42 Na mocy § 10a EStG, do którego odsyła § 79 EStG, premia ta jest udzielana przede wszystkim pracownikom najemnym, którzy podlegają ustawowemu systemowi ubezpieczeń emerytalnych, albowiem to ich przede wszystkim dotknie obniżenie poziomu ustawowych świadczeń emerytalnych. Należy także podnieść, że premia ta przyznawana jest niezależnie od wysokości przychodów zainteresowanego, a jej wysokość zależy od wysokości składek wpłacanych na konto emerytury kapitałowej

oraz od liczby dzieci na utrzymaniu. Ponadto prawo do premii powstaje z końcem roku kalendarzowego, w którym wpłacone zostały wskazane składki.

43 Przyznanie premii emerytalnej jest więc przywilejem socjalnym, zazwyczaj przyznawanym pracownikom z uwagi na ich obiektywny status pracownika.

44 Żaden z argumentów podniesionych przez Republikę Federalną Niemiec nie podważa powyższego stwierdzenia.

45 Niekwestionowana okoliczność, iż zgodnie z § 10a EStG premię uzyskać mogą także inne osoby niebędące pracownikami w rozumieniu przepisów prawa wspólnotowego, jest pozbawiona znaczenia jeśli chodzi o zaprzeczenie, iż przywilej ten ma charakter socjalny, albowiem pojęcie przywileju społecznego nie wymaga związku z umową o pracę, jak wynika to z pkt 39 niniejszego wyroku.

46 Należy uściślić, że okoliczność, iż inne kategorie osób, które nie są pracownikami, otrzymują premię, wskazuje na to, że cel społeczny, jaki jest realizowany w odniesieniu do pracowników najemnych, został rozszerzony na inne kategorie osób, znajdujących się w podobnym położeniu w zakresie ustawowego systemu ubezpieczeń emerytalnych.

47 Podniesiona przez Republikę Federalną Niemiec okoliczność, iż zawarcie umowy o emeryturę kapitałową z prywatnym towarzystwem emerytalnym oraz wpłacanie następnie składek na fundusz emerytalny są z natury dobrowolne, nie może wpływać na zakwalifikowanie spornej premii jako przywileju socjalnego, ponieważ kwalifikacja ta nie jest uzależniona od tego, czy system, w ramach którego przywilej ten jest przyznawany, ma charakter obowiązkowy.

48 Argumentacja Republiki Federalnej Niemiec mająca na celu wykazanie, iż premia emerytalna stanowi przywilej podatkowy, ponieważ stanowi zaliczkę w ramach gospodarki fiskalnej wynikającą z zastosowania § 10a EstG, nie może zostać przyjęty.

49 Niniejszy zarzut dotyczy bowiem nie tyle możliwości odliczenia składek na konto emerytury kapitałowej powiększonych o premię z tytułu wydatków nadzwyczajnych, które to odliczenia przewidziane zostały w § 10a EStG, co premii emerytalnej, o której mowa w § 79 EStG, stanowiącej świadczenie pozytywne przyznane przez państwo niemieckie, niezależnie od jakichkolwiek możliwości dokonywania odliczeń. Wskazana premia stanowi pomoc minimalną mającą na celu stworzenie bodźca do ustanawiania emerytur uzupełniających niezależnie od dochodów beneficjenta; premia ta zostaje doliczona do kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej.

50 Możliwość dokonywania odliczeń składek wpłacanych na konto emerytury kapitałowej stanowi jako taka odrębny przywilej, który w określonych warunkach pozwala na dodatkowe oszczędności, odpowiadające różnicy pomiędzy wysokością premii a rozmiarem oszczędności wynikających z odliczenia dokonanego na mocy § 10a EstG. Wskazana możliwość odliczania składek na podstawie § 10a EStG nie może więc zmienić socjalnego charakteru premii emerytalnej.

51 Obecnie należy zbadać, czy uzależnienie przyznania premii emerytalnej jako przywileju socjalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 od wymogu, by pracownik podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, stanowi dyskryminację w rozumieniu przepisów prawa wspólnotowego.

52 Przypomnieć należy w tym względzie, że art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 stanowi, iż pracownik będący obywatelem państwa członkowskiego korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych jak pracownicy krajowi. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pracownicy przygraniczni mogą powoływać się na

przepisy wskazanego art. 7 rozporządzenia nr 1612/68 w taki sam sposób jak każdy inny pracownik, o którym mowa w tym przepisie (ww. wyrok w sprawie Geven, pkt 15).

53 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada równego traktowania, skodyfikowana zarówno w art. 39 WE, jak i w art. 7 rozporządzenia nr 1612/68, zakazuje nie tylko dyskryminacji jawnej, opartej na przynależności państwowej, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia mają w rzeczywistości ten sam skutek (zob. w szczególności wyroki: z dnia 27 listopada 1997 r. w sprawie C-57/96 Meints, Rec. s. I-6689, pkt 44; z dnia 24 września 1998 r. w sprawie C-35/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5325, pkt 37).

54 O ile przepis prawa krajowego nie jest obiektywnie uzasadniony i nie jest proporcjonalny do realizowanego celu, to należy uznać go za pośrednio dyskryminujący, gdy ze swej natury może wpłynąć on w większym stopniu na położenie pracowników migrujących niż pracowników krajowych, i gdy w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji (ww. wyroki: w sprawie Meints, pkt 45; w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 38).

55 W niniejszej sprawie stwierdzić należy, iż na mocy § 79 EStG przyznanie premii emerytalnej uzależnione jest od podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Zgodnie z § 1 ust. 1 nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech podlegają osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania lub zwyczajne miejsce pobytu na terytorium kraju lub które zgodnie z § 1 ust. 3 EStG złożą wniosek o to i spełniają ścisłe warunki wskazane w tym ustępie.

56 Tymczasem w niniejszej sprawie pracownicy, których dotyczy niniejszy zarzut — to pracownicy przygraniczni, których dochód podlega opodatkowaniu jedynie w państwie, w którym mają oni miejsce zamieszkania, zgodnie z dwustronnymi konwencjami o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartymi przez Republikę Federalną Niemiec. W konsekwencji nie ma możliwości zrównania tych pracowników z podatnikami objętymi nieograniczonym obowiązkiem podatkowym zgodnie z § 1 ust. 3 EStG, co zresztą uznaje pozwane państwo członkowskie. W takich okolicznościach wymóg

podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu równoważny jest wymogowi posiadania miejsca zamieszkania.

57 Wynika stąd, że pracownicy przygraniczni, których dotyczy niniejsza sprawa i którzy z definicji mają miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, wyłączeni są z możliwości uzyskania premii emerytalnej.

58 Należy z drugiej strony wskazać, że ci pracownicy przygraniczni najczęściej nie są obywatelami niemieckimi, co oznacza, że pracownicy posiadający obywatelstwo niemieckie częściej spełniają wymóg podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu niż pracownicy przygraniczni, o których mowa, czego zresztą Republika Federalna Niemiec nie kwestionuje.

59 Wynika stąd, że uzależnienie przyznania premii emerytalnej od wymogu równoważnego wymogowi posiadania miejsca zamieszkania stanowi naruszenie art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

60 Stwierdzenia tego nie podważa argument podniesiony przez Republikę Federalną Niemiec, oparty na ww. wyroku w sprawie Geven, zgodnie z którym brak wystarczająco ścisłego związku ze społeczeństwem niemieckim może stanowić uzasadnienie dla odmowy udzielenia przywileju socjalnego. Z § 10a ust. 1 oraz § 79 EStG wynika bowiem, że aby uzyskać premię emerytalną, pracownik winien w szczególności podlegać ustawowemu ubezpieczeniu emerytalnemu w ramach niemieckiego systemu zabezpieczenia społecznego. Ten obowiązek podlegania niemieckiemu systemowi zabezpieczenia społecznego, z którym wiąże się wpłacanie przez pracowników składek na ubezpieczenie społeczne w ramach tego systemu, tworzy na tyle ścisły związek ze społeczeństwem niemieckim, by pozwolić pracownikom przygranicznym na korzystanie z przywileju socjalnego, o którym mowa.

61 Ponadto pozwane państwo członkowskie, chcąc wykazać brak dyskryminacji, nie może skutecznie powoływać się na dostępną pracownikom przygranicznym możliwość korzystania z podobnych lub nawet bardziej korzystnych premii w państwie członkowskim, w którym mają oni miejsce zamieszkania. Sporna premia emerytalna nie jest bowiem przywilejem w postaci odliczenia podatkowego powiązanym z opodatkowaniem dochodów w Niemczech, lecz minimalnym wsparciem finansowym przyznanym przez państwo niemieckie, mającym na celu zachęcenie pracowników do ustanawiania dla siebie prywatnych emerytur uzupełniających, aby skompensować obniżenie się poziomu ustawowych świadczeń emerytalnych. Okoliczność, iż pracownicy przygraniczni mogliby korzystać ze zniżek podatkowych w państwie członkowskim, w którym mają miejsce zamieszkania, nie usuwa ich dyskryminacji w zakresie przyznawania premii emerytalnej.

62 Republika Federalna Niemiec twierdzi pomocniczo, iż nierówność traktowania uzasadniona jest względami spójności systemu podatkowego.

63 Wystarczy w tym względzie wskazać, że nawet jeśli przyjąć, że tego rodzaju dyskryminację przy udzielaniu przywileju socjalnego można by uzasadnić względami spójności systemu podatkowego, to uzasadnienie to nie może zostać uznane za słuszne w odniesieniu do niniejszej sprawy, a to dlatego, że spójność podatkową zapewniają dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Republikę Federalną Niemiec z innymi państwami członkowskimi (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 25).

64 Jeśli chodzi, po drugie, o przyznawanie dodatku do premii emerytalnej z tytułu posiadania dzieci zgodnie z § 85 EStG, należy również rozważyć, z uwagi na identyczność motywów, iż przyznanie takiego dodatku pod warunkiem podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech sprzeczne jest z art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

65 Jeśli chodzi, po trzecie, o przyznawanie na podstawie § 79 EStG pochodnej premii emerytalnej małżonkowi beneficjenta, przypomnieć należy, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem małżonek pracownika objętego zakresem stosowania rozporządzenia nr 1612/68 jest pośrednim beneficjentem równości traktowania zastrzeżonej dla

pracownika migrującego w art. 7 ust. 2 tego rozporządzenia i w konsekwencji może ubiegać się o przyznanie pochodnej premii emerytalnej, jeżeli stanowi ona dla tego pracownika migrującego przywilej socjalny (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-212/05 Hartmann, Zb.Orz. s. I-6303, pkt 25).

66 Tak jest w niniejszej sprawie. Świadczenie takie jak pochodna premia emerytalna, która stanowi wsparcie finansowe przy ustanawianiu emerytury uzupełniającej dla małżonka pracownika, pozwala poprawić sytuację małżeństw jeśli chodzi o ich przyszłe emerytury oraz stanowi korzyść dla pracownika, gdyż przyczynia się do stworzenia warunków umożliwiających przygotowanie się rodziny na starość. Tego rodzaju premia stanowi zatem przywilej socjalny w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, udzielany pracownikom przygranicznym, których dotyczy niniejsza sprawa.

67 Tymczasem z § 79 w związku z § 26 ust. 1 EStG wynika, iż małżonek pracownika również musi podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, aby móc uzyskać pochodną premię emerytalną. Zważywszy, że w niniejszej sprawie warunek podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech jest równoważny — zgodnie z § 1 EStG — wymogowi posiadania miejsca zamieszkania w Niemczech, stawia on w niekorzystnej sytuacji w szczególności pracowników przygranicznych zamieszkujących zgodnie z definicją na terytorium innego państwa członkowskiego, na którego terytorium zamieszkują również co do zasady członkowie ich rodzin (ww. wyrok w sprawie Meeusen, pkt 24).

68 Wynika stąd, że uzależniając przyznanie premii emerytalnej małżonkom od tego, by podlegali oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, § 79 EStG stanowi pośrednią dyskryminację z uwagi na przynależność państwową, która jest sprzeczna z art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

69 Z powyższego wynika, że pierwszy zarzut jest uzasadniony oraz że poprzez ustanowienie i utrzymanie w mocy przepisów w dziedzinie emerytur uzupełniających zawartych w §§ 79–99 EStG Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, albowiem przepisy te odmawiają pracownikom przygranicznym i ich małżonkom

prawa do premii emerytalnej, w sytuacji gdy nie podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie zarzutu drugiego

Argumenty stron

70 Komisja twierdzi, że wynikające z § 92a EStG uzależnienie możliwości wykorzystania, z zastrzeżeniem pewnych ograniczeń, subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych od spełnienia wymogu, by nieruchomość znajdowała się na terytorium Niemiec, uniemożliwia pracownikom przygranicznym wykorzystanie zgromadzonego przez nich kapitału w celu nabycia lub wybudowania mieszkania tego rodzaju położonego w obszarze graniczącym z Republiką Federalną Niemiec. Tego rodzaju niekorzystne traktowanie pracowników przygranicznych stanowi dyskryminację pośrednią z uwagi na przynależność państwową i w konsekwencji stanowi naruszenie art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Komisja uściśla, iż zakaz dyskryminacji w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników nie przewiduje żadnych wyjątków w wypadkach mniejszej wagi.

71 Komisja nie zgadza się z argumentem Republiki Federalnej Niemiec, wedle którego sporne przepisy nie mają charakteru dyskryminacyjnego względem pracowników niebędących obywatelami niemieckimi, zważywszy na fakt, iż przepisy te mają takie same skutki względem pracowników migrujących jak względem pracowników niemieckich. Sam fakt, iż pracownicy przygraniczni stanowią istotną grupę osób, które w większości wypadku nie przeprowadzają się do Niemiec, gdzie znajduje się ich miejsce zatrudnienia, wskazuje na to, iż pracownicy ci wykazują skłonność do nabywania mieszkań w ich państwie zamieszkania, odmiennie niż pracownicy niemieccy, którzy jedynie w wyjątkowych wypadkach skłonni są do nabycia mieszkania położonego poza swym krajem. Opierając się zarówno na konkretnych danych dotyczących przepływu granicznego, jak i na orzecznictwie, a w szczególności na

wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. s. I-1711, pkt 36, Komisja twierdzi, ogólnie rzecz biorąc, iż osoby niezamieszkałe w Niemczech częściej są właścicielami domów położonych poza tym krajem niż osoby zamieszkałe w Niemczech.

72 Republika Federalna Niemiec kwestionuje twierdzenie, jakoby wykorzystanie subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia na własność mieszkania położonego w Niemczech stanowiło dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową. Ani pracownicy niemieccy, ani pracownicy będący obywatelami innych państw członkowskich, którzy mają miejsce zamieszkania poza terytorium Republiki Federalnej Niemiec, nie mogą wykorzystać premii emerytalnej dla celów nabycia lub wybudowania własnego mieszkania poza terytorium tego państwa członkowskiego.

73 Republika Federalna Niemiec twierdzi, iż § 92a EStG nie ogranicza swobodnego przepływu pracowników, albowiem przepis ten w żaden sposób nie wpływa na wybór miejsca pracy. Odmienne rozstrzygnięcie prowadziłoby do wniosku, że wszelkie przywileje przyznawane wyłącznie w państwie miejsca zatrudnienia, a nie w państwie miejsca zamieszkania, stanowią potencjalne ograniczenia swobodnego przepływu pracowników.

74 Pomocniczo Republika Federalna Niemiec twierdzi, że w każdym wypadku zarówno nierówność traktowania, jak i ograniczenie swobodnego przepływu pracowników uzasadnione są nadrzędnymi względami interesu ogólnego, takimi jak uznanie pomocy dla budownictwa mieszkaniowego lub zagwarantowanie zasobów mieszkaniowych oraz ochrona krajowego systemu zabezpieczenia społecznego.

Ocena Trybunału

75 Należy na wstępie podkreślić, iż podczas rozprawy Komisja uściśliła, że niniejszy zarzut dotyczy nie wyłącznie pracowników przygranicznych, których dochód polega

opodatkowaniu jedynie w państwie miejsca zamieszkania, ale ogółu pracowników przygranicznych.

76 W ramach niniejszego zarzutu zbadać należy, czy — jak twierdzi Komisja — § 92a EStG poprzez uzależnienie możliwości wykorzystania subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania w celu zaspokajania osobistych potrzeb mieszkaniowych od wymogu, by nieruchomość położona była na terytorium Niemiec, ogranicza możliwość korzystania z przywileju socjalnego i stanowi pośrednią dyskryminację, sprzeczną z art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

77 Na mocy § 92a EStG beneficjent premii może wykorzystać subwencjonowany kapitał zgromadzony na podstawie umowy o emeryturę kapitałową dla potrzeb nabycia lub wybudowania własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych położonego na terytorium kraju do maksymalnej kwoty 50 000 EUR.

78 Należy wobec tego stwierdzić, iż subwencjonowany kapitał nie może zostać wykorzystany dla potrzeb nabycia lub wybudowania mieszkania położonego w regionie przygranicznym poza terytorium Niemiec.

79 Nawet jeśli jest tak, jak twierdzi Republika Federalna Niemiec, że ani pracownicy niemieccy, ani pracownicy przygraniczni nie mogą wykorzystać wskazanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania położonego poza terytorium Niemiec oraz że § 92a EStG nie jest skierowany w sposób bezpośredni do osób zamieszkałych poza terytorium Niemiec, to jednak ta ostatnia grupa osób jest częściej zainteresowana nabyciem mieszkania położonego poza wskazanym terytorium niż osoby mające miejsce zamieszkania w Niemczech (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Ritter-Coulais, pkt 36).

80 Z powyższego wynika, iż § 92a EStG przewiduje dla pracowników przygranicznych traktowanie mniej korzystne niż traktowanie przewidziane dla pracowników zamieszkałych w Niemczech, a w konsekwencji przepis ten stanowi przejaw pośredniej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową.

81 Należy obecnie zbadać, czy niekorzystne traktowanie pracowników przygranicznych uzasadnione jest celem w postaci zapewnienia odpowiedniej podaży mieszkań oraz ochrony krajowego systemu zabezpieczenia społecznego, jak twierdzi Republika Federalna Niemiec.

82 Jeśli chodzi, po pierwsze, o cel w postaci zapewnienia odpowiedniej podaży mieszkań należy podkreślić, że przyjmując nawet, iż tego rodzaju cel stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, warunek określony w § 92a EStG, wedle którego mieszkanie, które ma zostać nabyte lub wybudowane powinno być położone na terytorium Niemiec, w każdym wypadku wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego celu, albowiem cel ten mógłby zostać osiągnięty także w wypadku, gdyby pracownicy przygraniczni w dalszym ciągu obierali sobie miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego, a nie na terytorium Niemiec (zob. podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-39, pkt 27, 28).

83 Ponadto podniesiony przez pozwane państwo członkowskie argument oparty na groźbie wystąpienia konfliktu z polityką mieszkaniową innych państw członkowskich nie może zostać uznany za trafny, gdyż tego rodzaju niebezpieczeństwo nie zostało w niniejszej sprawie wykazane, a Republika Federalna Niemiec ograniczyła się do wskazania w sposób ogólnikowy, iż rozszerzenie możliwości wykorzystania kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania na terytorium innych państw członkowskich mogłoby pociągnąć za sobą ryzyko zakłócenia polityki mieszkaniowej tych państw.

84 Jeśli chodzi — po drugie — o ochronę krajowego systemu zabezpieczenia społecznego, z wyroku z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-208/05 ITC, Zb.Orz. s. I-181, pkt 43, wynika, iż unikanie niebezpieczeństwa zaburzenia równowagi finansowej systemu zabezpieczenia społecznego może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego. Tymczasem takiego niebezpieczeństwa w niniejszej sprawie nie wykazano. Republika Federalna Niemiec ograniczyła się bowiem do wskazania, że jeżeli beneficjenci są właścicielami mieszkania, unikają konieczności płacenia czynszu najmu po przejściu na emeryturę i nie będą musieli ubiegać się o świadczenia zabezpieczenia społecznego. Ponadto cel ten może zostać osiągnięty również w razie wykorzystania kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej dla celów nabycia mieszkania poza terytorium Niemiec.

85 Z powyższego wynika, iż niniejszy zarzut jest zasadny, a Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, poprzez pozbawienie pracowników przygranicznych prawa do wykorzystania subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, w sytuacji gdy mieszkanie to nie jest położone w Niemczech.

W przedmiocie zarzutu trzeciego

Argumenty stron

86 Komisja jest zdania, iż obowiązek zwrotu premii emerytalnej z chwilą ustania podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wynikający z łącznego zastosowania § 93–95 EStG, narusza art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, jak również art. 12 WE i 18 WE.

87 W istocie, jeśli chodzi — po pierwsze — o swobodny przepływ pracowników, sporne przepisy stanowią pośrednią dyskryminację, gdyż obejmują one wszelkich pracowników przygranicznych oraz innych pracowników migrujących, podczas gdy są to dwie kategorie pracowników, które, w odróżnieniu od pracowników niemieckich, najczęściej mogą przestać podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, w szczególności w wypadku gdy zmieniają pracę przenosząc się do innego państwa członkowskiego. Ponadto sporne przepisy mogą prowadzić do ograniczenia wartości premii z punktu widzenia pracowników migrujących, gdyż mogą oni z chwilą wyjazdu zaniechać wnoszenia o wypłacenie tej premii w celu uniknięcia wszelkiego późniejszego zwrotu.

88 Komisja twierdzi również, że sporne przepisy stanowią ograniczenie swobodnego przepływu pracowników. Powołując się tytułem porównania na wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Zb.Orz. s. I-2409, Komisja twierdzi, iż

pracownicy, którzy świadczą pracę na terenie Niemiec, ale mieszkają poza terytorium tego państwa członkowskiego, znajdują się w mniej korzystnej sytuacji niż osoby, które nadal mieszkają na terytorium kraju, gdyż w sytuacji gdy ci pierwsi pracownicy postanawiają zamieszkać poza Republiką Federalną Niemiec, państwo to zawłaszcza określone należące do nich składniki majątkowe.

89 Różnica pomiędzy tymi dwiema sytuacjami polegająca na tym, że osoby, które opuszczają Niemcy, mają obowiązek zwrotu premii emerytalnej z chwilą zaprzestania podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie, zaś osoby, które w dalszym ciągu pozostają na terytorium Niemiec, podlegać będą następnie opodatkowaniu z tytułu wypłaty świadczeń emerytalnych, nie wpływa na ocenę przyjętą przez Komisję, albowiem różnica ta ujawnia się dopiero po wielu dziesięcioleciach i pozbawiona jest wpływu na odstraszający skutek obowiązku zwrotu.

90 Komisja dodaje, że nawet jeśli zasady zwrotu mogą złagodzić rygoryzm spornych przepisów, nie wpływają one na samą zasadę obowiązku zwrotu premii.

91 Ponadto zdaniem Komisji fakt, iż Republice Federalnej Niemiec nie przysługuje kompetencja do opodatkowania przyszłych świadczeń wypłacanych na rzecz osób, które opuszczą terytorium kraju, nie może być przywoływany jako uzasadnienie oparte na zasadzie spójności podatkowej; spójność tę zapewniają już dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania.

92 Po drugie — Komisja uznaje z jednej strony, jeśli chodzi o art. 12 WE, iż obowiązek zwrotu stanowi ukrytą formę dyskryminacji, sprzeczną ze wskazanym artykułem, zważywszy, iż obowiązek ten dotyczy przede wszystkim osób niebędących obywatelami niemieckimi. Ocena ta oparta jest na założeniu, iż w chwili zakończenia aktywności zawodowej w Niemczech przede wszystkim pracownicy niebędący obywatelami niemieckimi opuszczają terytorium tego państwa członkowskiego, co do zasady celem powrotu do swego państwa pochodzenia, podczas gdy rzadko zdarza się, by pracownicy krajowi postanawiali przeprowadzić się za granicę po przejściu na emeryturę. Z drugiej zaś strony, naruszony został również art. 18 WE. Obowiązek

zwrotu zniechęca obywateli Unii Europejskiej, niezależnie od ich obywatelstwa, włączając w to obywateli niemieckich, do zmiany miejsca zamieszkania na inne państwo członkowskie.

93 Republika Federalna Niemiec kwestionuje twierdzenie, jakoby § 95 EStG naruszał zasadę swobodnego przepływu pracowników oraz art. 12 WE i 18 WE.

94 Przede wszystkim Republika Federalna Niemiec twierdzi, że obowiązek zwrotu w wypadku zaprzestania podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie stanowi rzeczywistego utrudnienia dla swobodnego przepływu pracowników czy też obywateli, albowiem obowiązek ten nie może zniechęcić zainteresowanych osób do zmiany miejsca zatrudnienia lub zamieszkania na zagranicę. W rzeczywistości beneficjent premii zobowiązany jest jedynie do zwrotu premii, o której mowa w § 79 i nast. EStG, jak również obniżki podatkowej wynikającej z odliczenia wydatków nadzwyczajnych, o których mowa w § 10 EStG. Nie został przewidziany żaden „podatek związany z opuszczeniem kraju", odmiennie niż w stanach faktycznych, na tle których zapadły: ww. wyrok w sprawie Lasteyrie du Saillant oraz wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409.

95 Republika Federalna Niemiec dodaje, iż zgodnie z § 95 ust. 2 EStG zwrot premii może na żądanie podatnika zostać odłożony aż do czasu, gdy rozpocznie się wypłata świadczeń z tytułu umowy o emeryturę kapitałową, oraz że zwrot może być dokonywany w ratach w wysokości nie większej niż 15% świadczenia emerytalnego wypłacanego z tytułu tej umowy, co daje podatnikowi możliwość zmiany swego miejsca zatrudnienia i zamieszkania bez bezpośredniego obciążenia finansowego. Ponadto osoba zainteresowana zostaje zwolniona z obowiązku zwrotu, z chwilą gdy ponownie zacznie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Pozwane państwo wywodzi z ww. wyroku w sprawie N, iż zawieszenie płatności, która nie podlega obowiązkowi ustanowienia zabezpieczenia, może sprawić, iż obowiązek spłaty związany z opuszczeniem kraju nie będzie miał ograniczającego charakteru.

96 Następnie Republika Federalna Niemiec twierdzi, powołując się na szereg przykładów, iż fakt ustania nieograniczonego obowiązku podatkowego w odniesieniu do pracownika przygranicznego i obywatela nie tworzy niedogodności finansowych,

które uzasadniałyby przyjęcie, że wystąpiła ukryta dyskryminacja. Chociaż bowiem beneficjenci, którzy nie podlegają już nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, powinni z pewnością zwrócić kwotę uzyskaną tytułem zachęty w ramach podatków, nie będą oni jednak w przyszłości opodatkowani z tytułu świadczeń uzyskanych na podstawie umowy o emeryturę kapitałową, do której mają oni prawo ze względu na składki wpłacane aż do końca okresu, w którym podlegali obowiązkowi podatkowemu. Obowiązek zwrotu jest skompensowany przez przywileje finansowe o co najmniej równoważnym charakterze.

97 Wreszcie Republika Federalna Niemiec podnosi pomocniczo, iż § 95 EStG jest również uzasadniony względami spójności podatkowej.

Ocena Trybunału

98 Po pierwsze, jesli chodzi o część zarzutu dotyczącą dyskryminującego charakteru obowiązku zwrotu w wypadku ustania nieograniczonego obowiązku podatkowego, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 12 WE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu wspólnotowemu, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 30 maja 1989 r. w sprawie 305/87 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. 1461, pkt 12, 13; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 28).

99 Zasada niedyskryminacji została wprowadzona w życie — w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników — przez art. 39 WE i art. 7 rozporządzenia nr 1612/68 (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-94/07 Raccanelli, Zb.Orz. s. I-5939, pkt 45).

100 W konsekwencji to w świetle dwóch wskazanych wyżej przepisów porównać należy sposób traktowania pracowników, którzy nadal przebywają na terytorium Niemiec, ze sposobem traktowania tych pracowników, którzy terytorium to opuszczają.

101 Na mocy §§ 93–95 EStG stosowanych łącznie beneficjent premii, który opuszcza swe miejsce zamieszkania lub miejsca stałego pobytu w Niemczech, w związku z czym nie podlega już nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, zobowiązany jest do zwrotu otrzymanych premii emerytalnych oraz, w odpowiednim wypadku, odliczeń z tytułu wydatków nadzwyczajnych, jakich dokonał na podstawie § 10a EStG.

102 Należy zatem stwierdzić, że w niniejszej sprawie to w przypadku pracowników migrujących, którzy są zazwyczaj obywatelami państw obcych, istnieje większe prawdopodobieństwo, iż opuszczą oni terytorium Niemiec celem podjęcia zatrudnienia oraz zamieszkania w innym państwie członkowskim, a co za tym idzie, w ich przypadku istnieje większe prawdopodobieństwo, że nie będą już podlegali nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. W konsekwencji bardziej prawdopodobne jest, że wystąpi niekorzystne traktowanie pracowników zagranicznych niż pracowników niemieckich.

103 Ponadto sporne przepisy mogą zmniejszyć wartość premii jedynie w przypadku pracowników migrujących. Nie można bowiem wykluczyć, iż pracownicy migrujący, chcąc uniknąć wszelkiego obowiązku zwrotu premii w przyszłości, gdy nie będą już podlegali nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, nie będą w ogóle ubiegać się o przyznanie im premii emerytalnej. W takim wypadku nie będzie możliwe skompensowanie im przyszłego spadku poziomu niemieckich ustawowych świadczeń emerytalnych.

104 Wynika stąd, iż sporne przepisy stanowią pośrednią dyskryminację pracowników migrujących.

105 Stwierdzenia tego nie podważa fakt, na który powołuje się Republika Federalna Niemiec, iż późniejsze świadczenia z tytułu umowy o emeryturę kapitałową nie będą

przedmiotem opodatkowania w Niemczech w sytuacji, gdy pracownicy opuszczą terytorium tego kraju. W rzeczywistości fakt ten jest nieistotny, gdyż kompetencja do opodatkowania tych świadczeń została przyznana innym państwom członkowskim na mocy dwustronnych konwencji o unikaniu podwójnego podatkowania zawartych pomiędzy tymi państwami a Republiką Federalną Niemiec, co ta ostatnio zresztą przyznała. Ponadto okoliczność, iż świadczenia pracowników, którzy pozostają na terytorium Niemiec, podlegają w odpowiednim wypadku opodatkowaniu dopiero po dziesiątkach lat, nie może być porównywana z obowiązkiem zwrotu z chwilą ustania nieograniczonego obowiązku podatkowego w Niemczech, ciążącym na osobach, które opuszczają to terytorium.

106 Po drugie, jeśli chodzi o tę część zarzutu, która dotyczy zniechęcającego charakteru obowiązku zwrotu z chwilą ustania nieograniczonego obowiązku podatkowego, należy przede wszystkim przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje szczególny wyraz w art. 39 WE w odniesieniu do swobodnego przepływu pracowników (ww. wyrok w sprawie Hendrix, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

107 W związku z tym przepisy utrudniające obywatelom danego państwa członkowskiego opuszczenie państwa pochodzenia lub zniechęcające ich do tego, a co za tym idzie — utrudniające wykonywanie prawa do swobodnego przemieszczania się lub zniechęcające do tego, stanowią przeszkodę w korzystaniu z tej swobody nawet wtedy, gdy znajdują one zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych pracowników (zob. podobnie: ww. wyrok w sprawie ITC, pkt 33; wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10633, pkt 16).

108 Niezgodna z prawem do swobodnego przypływu byłaby bowiem sytuacja, w której pracownik lub osoba poszukująca pracy mogliby być traktowani w państwie pochodzenia w sposób mniej korzystny niż gdyby nie skorzystali oni z wprowadzonych traktatem ułatwień w zakresie swobody przepływu (ww. wyrok w sprawie ITC, pkt 34).

109 Ponieważ na mocy spornych przepisów beneficjenci z chwilą ustania ich nieograniczonego obowiązku podatkowego w Niemczech zobowiązani są do zwrotu otrzymanej od tego państwa premii emerytalnej, każdy niemiecki pracownik, który zamierza skorzystać z przysługującego mu prawa do swobodnego przepływu na mocy art. 39 WE, a w szczególności zamierzający osiedlić się w innym państwie członkowskim, znajduje się w sytuacji mniej korzystnej niż pracownik, który zachowa swe miejsce zamieszkania na terytorium kraju i w dalszym ciągu podlegać będzie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Ta różnica w traktowaniu może zniechęcić pracowników posiadających obywatelstwo niemieckie do wykonywania działalności zawodowej poza terytorium kraju.

110 Analiza zasad zwrotu ustanowionych w spornych przepisach potwierdza ten wniosek, i to wbrew twierdzeniom pozwanego państwa. Po pierwsze, o ile zasady te mogą złagodzić rygoryzm przepisów, to jednak wpływają negatywnie na sytuację pracowników, którzy przestają podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech z tego tylko powodu, iż zmieniają oni miejsce zamieszkania na inne państwo członkowskie. Po drugie, nawet jeżeli możliwe byłoby skorzystanie z zawieszenia płatności bez odsetek aż do rozpoczęcia wypłacania świadczeń emerytalnych, uzyskanie takiego zawieszenia nie jest automatyczne, lecz wymaga złożenia wniosku. Ponadto jeżeli odroczenie płatności może zostać przedłużone po rozpoczęciu wypłacania świadczeń emerytalnych, przedłużenie to obwarowane jest wymogiem, by co najmniej 15% świadczeń wypłacanych z tytułu umowy emerytury kapitałowej było przeznaczanych na spłatę. Te zasady zwrotu mają skutek ograniczający, albowiem pozbawiają one beneficjenta premii emerytalnej możliwości korzystania z przywileju socjalnego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie N, pkt 36).

111 Podobnie przywołana przez Republikę Federalną Niemiec okoliczność, że na mocy § 95 ust. 3 EStG kwota do zwrotu, której płatność została odroczona, zostaje umorzona z chwilą, gdy zainteresowana osoba znów będzie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, potwierdza zniechęcający skutek spornych przepisów. Wskazany § 95 ust. 3 nie uchyla bowiem zniechęcającego skutku względem pracowników, którzy na stale przebywają w innym państwie członkowskim, albowiem nawet jeżeli kwota podlegająca zwrotowi zostaje uwolniona z chwilą, gdy znów będą oni podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, kwoty premii już spłaconej przepadają bezpowrotnie.

112 W tych okolicznościach obowiązek zwrotu wynikający z §§ 93–95 EStG może utrudniać swobodny przepływ pracowników.

113 Republika Federalna Niemiec podnosi jeszcze, iż obowiązek zwrotu uzasadniony jest z uwagi na wymóg spójności jej systemu podatkowego. Tymczasem spójność podatkową zapewniają dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez to państwo z innymi państwami członkowskimi, w związku z czym Republika Federalna Niemiec nie może skutecznie powoływać się na tego rodzaju uzasadnienie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 25).

114 Z powyższego wynika, iż sporne przepisy sprzeczne są z art. 39 WE oraz z art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

115 Jeśli chodzi o osoby nieczynne gospodarczo, ten sam wniosek odnosi się z tych samych względów do zarzutu dotyczącego naruszenia art. 18 WE.

116 Z powyższych względów wynika, iż zarzut trzeci jest zasadny, a co za tym idzie, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 18 WE, art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 poprzez wymaganie na podstawie §§ 93–95 EStG zwrotu premii emerytalnej z chwilą zaprzestania podlegania przez pracownika nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech.

W przedmiocie kosztów

117 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Wprowadzając i utrzymując w mocy przepisy §§ 79–99 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) dotyczące dodatkowych ubezpieczeń emerytalnych, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 39 WE, art. 7 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1612/68 z dnia 15 października 1968 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty oraz art. 18 WE, w zakresie w jakim przepisy te:**

— **odmawiają pracownikom przygranicznym oraz ich małżonkom prawa do premii emerytalnej, o ile nie podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim;**

— **nie zezwalają pracownikom przygranicznym na wykorzystanie subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, w sytuacji gdy mieszkanie to nie jest położone w Niemczech; oraz**

— **przewidują, że wskazana premia podlega zwrotowi, w przypadku gdy podatnik przestanie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim.**

2) Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy