ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

10. září 2009 *

Ve věci C-269/07,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 6. června 2007,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Spolkové republice Německo, zastoupené C. Blaschkem a M. Lummou, jako zmocněnci, ve spolupráci s D. Wellischem, Rechtsanwalt, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (zpravodaj) a C. Toader, soudci,

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: R. Seres, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. prosince 2008,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 31. března 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že zavedla a ponechala v platnosti ustanovení o doplňkovém důchodovém spoření v § 79 až 99 Einkommensteuergesetz (spolkový zákon o dani z příjmu; dále jen „EStG“), nesplnila povinnosti, které jí vyplývají z článku

39 ES, článku 7 nařízení Rady (EHS) č. 1612/68 ze dne 15. října 1968 o volném pohybu pracovníků uvnitř Společenství (Úř. věst. L 257, s. 2; Zvl. vyd. 05/01, s. 15), jakož i z článků 12 ES a 18 ES, v rozsahu ve kterém tato ustanovení:

– odmítají přiznat příhraničním pracovníkům (a jejich manželům) bonus důchodového spoření, pokud nemají neomezenou daňovou povinnost v tomto členském státě;

– neumožňují, aby dotované finanční prostředky byly použity na nákup nemovitosti určené pro vlastní bydlení, pokud se uvedená nemovitost nenachází v Německu, a

– požadují, aby v případě zániku neomezené daňové povinnosti byla finanční podpora vrácena.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

2 Článek 7 odst. 1 a 2 nařízení č. 1612/68 stanoví:

„1. S pracovníkem, který je státním příslušníkem členského státu, nesmí být na území jiného členského státu z důvodu jeho státní příslušnosti zacházeno jinak než s tuzemskými pracovníky, jde-li o podmínky zaměstnávání a pracovní podmínky, zejména z oblasti odměňování, propouštění a návratu k povolání nebo opětného zaměstnání, pokud se stal nezaměstnaným.

2. Požívá stejné sociální a daňové výhody jako tuzemští pracovníci.“

Vnitrostátní právní úprava

3 Ustanovení § 1 EStG zní následovně:

„(1) Fyzické osoby, které mají trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu v tuzemsku, mají neomezenou povinnost k dani z příjmu. […]

[…]

(3) Na základě žádosti se fyzické osoby, které nemají bydliště ani místo obvyklého pobytu v tuzemsku, mohou stát osobami s neomezenou povinností k dani z příjmu, pokud mají příjmy ze zdroje v Německu ve smyslu § 49. To platí pouze tehdy, pokud jejich příjmy za kalendářní rok podléhají přinejmenším z 90 % německé dani z příjmu nebo pokud jejich příjmy nepodléhající německé dani nepřesahují částku 6136 eur v kalendářním roce. […]

[…]“

4 Podle § 10a odst. 1 EStG si mohou osoby, které jsou pojištěny ve státním systému důchodového pojištění, ročně do určité výše odpočíst z titulu zvláštních výdajů příspěvky zaplacené na důchodové spoření spolu s bonusem důchodového spoření

přiznaným podle § 79 a následujících Podle § 10a odst. 1 EStG lze kromě osob pojištěných ve státním systému důchodového pojištění považovat za pojištěné v tomto systému i jiné kategorie osob. Ustanovení §10a odst. 2 EStG upravuje vztah mezi odpočtem příspěvků na důchodové spoření z titulu zvláštních výdajů a přiznáním bonusu důchodového spoření podle § 79 EStG a uvádí, že se uplatní režim, který je pro osoby povinné k dani výhodnější.

5 Ustanovení § 79 EStG, nazvaného „Příjemci bonusu důchodového spoření“, stanoví:

„Osoby povinné k dani, které mají neomezenou povinnost k dani z příjmu a jsou oprávněnými osobami podle § 10a odst. 1, mají nárok na bonus důchodového spoření (dále jen ‚bonus‘). V případě manželských párů, které splnily podmínky podle § 26 odst. 1 a kde jen jeden z manželů je oprávněnou osobou podle první věty, má druhý z manželů rovněž nárok na bonus, pokud existuje smlouva o důchodovém spoření na jeho jméno.“

6 Podle § 83 EStG, nazvaného „Bonus důchodového spoření“, se bonus, který se skládá ze základní částky a příplatku na dítě, poskytuje v závislosti na výši příspěvků na důchodové spoření.

7 Ustanovení § 84 EStG stanoví základní částku bonusu, na kterou má nárok každý příjemce.

8 Ustanovení § 85 EStG stanoví částku příplatku na dítě, na který má nárok příjemce základní částky bonusu, a to na děti, na které pobírá přídavky na děti.

9 Podle § 92a EStG, nazvaného „Použití prostředků na nemovitost určenou k vlastnímu bydlení“:

„(1) Příjemce bonusu může minimálně 10 000 eur finančních prostředků uspořených na základě smlouvy o důchodovém spoření a dotovaných podle § 10a nebo podle tohoto paragrafu přímo použít na nákup nebo stavbu bytové jednotky v nemovitosti určené pro bydlení, která je umístěna v jeho vlastním domě v tuzemsku, nebo bytu, který se nachází v tuzemsku (částka určená na pořízení vlastního bydlení vyčleněná z důchodového spoření). Maximální částka, kterou je možné použít podle první věty, je 50 000 eur.

[…]“

10 Ustanovení § 93 EStG, nazvaného „Neoprávněné použití“, stanoví, že v případě neoprávněného použití dotovaných finančních prostředků z důchodového spoření musí oprávněná osoba vrátit získané bonusy důchodového spoření společně s částkou odpočítanou z titulu zvláštních výdajů podle § 10a EStG. Ustanovení § 94 EStG stanoví postup, který se uplatní v případě neoprávněného použití.

11 Podle § 95 EStG, nazvaného „Zánik neomezené povinnosti k dani z příjmu příjemce bonusu“:

„(1) Ustanovení § 93 a 94 EStG se uplatní *mutatis mutandis v* případech, kdy příjemce již nemá trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu v tuzemsku, a tedy již nemá neomezenou daňovou povinnost nebo kdy nebyla podána žádost podle § 1 odst. 3.

(2) Na žádost oprávněné osoby může být vrácení částky (podle § 93 odst. 1, první věty) odloženo do doby zahájení vyplácení dávek (§ 1 odst. 1, bod 2 Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). Odklad je možné provést pouze za předpokladu, že se alespoň 15 % dávek vyplácených na základě smlouvy o důchodovém spoření použije pro účely vrácení. Částka není po dobu odkladu úročena. […]

(3) Pokud je v případech uvedených v odstavci 1 podmínka neomezené daňové povinnosti znovu splněna nebo pokud je podána žádost podle § 1 odst. 3, ústředí uvolní částku, která měla být vrácena a na jejíž vrácení se vztahoval odklad. […]“

Postup před zahájením soudního řízení

12 Vzhledem k tomu, že Komise považovala ustanovení o doplňkovém důchodovém spoření v § 79 až 99 EStG za neslučitelná s právem Společenství, zaslala dne 16. prosince 2003 Spolkové republice Německo v této věci výzvu dopisem, na kterou tento stát odpověděl dopisem ze dne 19. února 2004, ve kterém popřel jakékoliv porušení práva Společenství.

13 Dopisem ze dne 19. prosince 2005 zaslala Komise Spolkové republice Německo odůvodněné stanovisko, kterým tento členský stát vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhověl tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení. Dopisem ze dne 20. února 2006 tento členský stát odpověděl na uvedené stanovisko.

14 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla spokojena s odpovědí německých orgánů, rozhodla se podat dne 1. června 2007 projednávanou žalobu.

K žalobě

15 Žaloba Komise je založena na třech žalobních důvodech. Na základě svého prvního žalobního důvodu Komise tvrdí, že německá právní úprava tím, že vylučuje, aby příhraniční pracovníci, kteří nemají v Německu neomezenou daňovou povinnost, získali bonus důchodového spoření, představuje nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti, která je v rozporu s článkem 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68. Podle jejího druhého žalobního důvodu představuje zákaz použít dotované finanční prostředky na nákup nebo stavbu nemovitosti určené pro vlastní bydlení, pokud se tato nemovitost nenachází na území Spolkové republiky Německo, nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti, která je v rozporu s článkem 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68. Na základě svého třetího žalobního důvodu Komise tvrdí, že povinnost vrátit finanční podporu v případě zániku neomezené daňové povinnosti je v rozporu s články 12 ES, 18 ES a 39 ES, jakož i s čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

K prvnímu žalobnímu důvodu

Argumenty účastnic řízení

16 Komise tvrdí, že § 79 EStG tím, že vyžaduje pro přiznání bonusu důchodového spoření, aby měla osoba neomezenou daňovou povinnost v Německu, představuje skrytou diskriminaci na základě státní příslušnosti, která je v rozporu s článkem 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

17 Komise má v podstatě za to, že bonus důchodového spoření představuje podle judikatury Soudního dvora sociální výhodu ve smyslu čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68. Tento bonus je podle Komise „zpravidla“ přiznáván jednotlivcům na základě jejich objektivního postavení pracovníků. Vzhledem k tomu, že smlouvy o důchodovém spoření byly zavedeny proto, aby doplňovaly důchody ze státního systému důchodového pojištění těchto osob, jejichž úroveň se snížila, má tak tento bonus za

cíl podporovat placení příspěvků, a tudíž pomoci jednotlivcům vytvořit si prostředky na doplňkovém spoření po dobu jejich produktivního věku.

18 Koncept sociální výhody v každém případě zahrnuje podle judikatury Soudního dvora v této oblasti výhody přiznané v důsledku příjemcova bydliště na území členského státu, který přiznává tuto výhodu. Tak tomu je v projednávané věci. Tento přístup zastávaný v judikatuře lze vysvětlit cílem článku 7 nařízení č. 1612/68, kterým je zjednodušit volný pohyb uvnitř Evropského společenství. Přiznání dávek rezidentům členského státu může totiž mít dopady na atraktivitu, kterou může mít pracovní trh tohoto státu, a tudíž může i podpořit mobilitu. Podle Komise se příhraniční pracovníci nacházejí s ohledem na ustanovení týkající se přípravy na důchod ve stejné situaci jako pracovníci, kteří mají bydliště v Německu, a dotýká se jich stejně snížení úrovně německého státního systému důchodového pojištění, do kterého platí příspěvky. Ustanovení § 79 EStG přitom rozlišuje mezi těmito dvěma kategoriemi pracovníků, když podmiňuje přiznání bonusu tím, že příjemce má neomezenou daňovou povinnost v Německu. Tato podmínka neomezené daňové povinnosti je podle § 1 EStG rovnocenná podmínce bydliště na území tohoto státu, a její použití tudíž vylučuje, aby tento bonus získali příhraniční pracovníci.

19 Komise tvrdí, že s příhraničními pracovníky, kteří nejsou většinou německými státními příslušníky a jejichž příjem podléhá dani ve státě jejich bydliště podle dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Spolkovou republikou Německo, zejména s Francouzskou a Rakouskou republikou, se nezachází stejně jako s osobami, které mají neomezenou daňovou povinnost v Německu. Tito pracovníci tedy nemohou získat dotčený bonus důchodového spoření a jsou oběťmi skryté diskriminace na základě státní příslušnosti. Komise v tomto ohledu zdůrazňuje, že příhraniční pracovníci nemohou požádat o to, aby s nimi bylo zacházeno stejně jako s osobami, které mají neomezenou povinnost k dani z příjmu podle § 1 odst. 3 EStG, jelikož podle výše uvedených smluv bylo zdanění jejich příjmů získaných v Německu svěřeno výhradně jinému členskému státu.

20 Pokud jde o argument Spolkové republiky Německo vycházející z neexistence povinnosti uzavřít smlouvu o důchodovém spoření, na základě čehož nelze považovat bonus za sociální výhodu, Komise upřesňuje, že klasifikace bonusu jako sociální výhody nezávisí na tom, zda je tento bonus součástí povinného či dobrovolného systému. Komise dodává, že dobrovolný systém může rovněž přispět k doplnění povinného systému pojištění, jak tomu právě je v projednávané věci.

21 Komise vysvětluje, že úvahy, ze kterých vychází výtka diskriminace, jsou relevantní bez ohledu na kvalifikaci bonusu jako „sociální" nebo „daňové" výhody, jelikož rozhodující je v obou případech skutečnost, že situace německých pracovníků, stejně jako situace příhraničních pracovníků, je charakterizována jejich účastí ve státním systému důchodového pojištění a budoucím vývojem důchodů, který z něho vyplývá. Uvádí, že základem judikatury vycházející z rozsudku Schumacker (rozsudek ze dne 14. února 1995, C-279/93, Recueil, s. I-225) je, že je třeba příhraniční pracovníky stavět na roveň pracovníkům-rezidentům, a nikoliv mezi nimi činit rozdíl. Vzhledem k tomu, že uvedení pracovníci jsou povinně účastníky německého systému sociálního zabezpečení na základě nařízení Rady (ES) č. 1408/71 ze dne 14. června 1971 o uplatňování systémů sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby a jejich rodiny pohybující se v rámci Společenství (Úř. věst. L 149, s. 2; Zvl. vyd. 05/01, s. 35), je to právě tento systém, co je třeba vzít jako kritérium, a nikoli daňový statut jednotlivců.

22 Komise se domnívá, když odkazuje na rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493), a zejména na čl. 21 odst. 1 vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) týkající se příjmu a majetku (zpráva daňového výboru OECD, 1977), že argument Spolkové republiky Německo vycházející z daňové soudržnosti je irelevantní. Členský stát nemůže vznést takový argument, pokud sám uzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění v tomto smyslu, že může sice zdanit důchody obdržené ze zahraničí osobami s bydlištěm na jeho území, ale nemůže zdanit vnitrostátní důchody obdržené osobami s bydlištěm v zahraničí.

23 Komise dále tvrdí, že v souladu s § 85 EStG představuje příplatek na dítě sociální výhodu, která musí být rovněž přiznána bez diskriminace, takže podmínit přiznání této

výhody neomezenou daňovou povinností představuje rovněž porušení čl. 39 odst. 2 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

24 Konečně Komise tvrdí, když se dovolává ustálené judikatury a zejména rozsudků ze dne 30. září 1975, Cristini (32/75, Recueil, s. 1085); ze dne 26. února 1992, Bernini (C-3/90, Recueil, s. I-1071), a ze dne 8. června 1999, Meeusen (C-337/97, Recueil, s. I-3289), že odvozený bonus důchodového spoření, který se přiznává manželovi příjemce bonusu podle § 79 EStG, je rovněž v rozporu s čl. 39 odst. 2 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68. Podmínka bydliště v tuzemsku uložená manželovi představuje totiž skrytou diskriminaci na základě státní příslušnosti, jelikož v případě příhraničních pracovníků, kteří nejsou obvykle státními příslušníky státu, na jehož území vykonávají svou pracovní činnost, mají rodinní příslušníci obvykle bydliště ve státě bydliště pracovníka.

25 Spolková republika Německo popírá skutečnost, že požadavek mít neomezenou daňovou povinnost v Německu podle § 79 EStG představuje porušení článku 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

26 Tento členský stát zastává názor, že bonus důchodového spoření není sociální výhodou ve smyslu čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68, ale daňovou výhodou.

27 Přiznání dotčeného bonusu totiž není spojeno s objektivním postavením příjemce bonusu jakožto pracovníka. Z § 10a odst. 1 EStG, na který odkazuje § 79 EStG, vyplývá, zaprvé, že nárok na bonus důchodového spoření není závislý výlučně na tom, zda je příjemce pracovníkem z pohledu práva Společenství, zadruhé, že tato výhoda se vztahuje rovněž na osoby samostatně výdělečně činné, a zatřetí, že nemalá část pracovníků má povinnost přihlásit se do systému zaměstnaneckého pojištění, který je

specifický pro jejich profesi (např. lékaři), a nemůže si odpočíst příspěvky na důchodové spoření z titulu zvláštních výdajů podle § 10a EStG.

28 Stejně tak přiznání bonusu nezávisí na tom, zda má osoba bydliště na území daného státu. Požadavek pojištění ve státním systému důchodového pojištění podle § 10a EStG je spojen s místem zaměstnání, a nikoli s bydlištěm, jak vyplývá z čl. 13 odst. 2 písm. c) nařízení č. 1408/71.

29 Na rozdíl od státních systémů sociálního zabezpečení, které jsou charakterizovány povinností platit příspěvky, je nezbytnou podmínkou pro získání dotčeného bonusu dobrovolné uzavření smlouvy o důchodovém spoření se soukromou společností.

30 Spolková republika Německo dodává, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nemůže účel sledovaný zákonodárcem při přijetí dotčeného opatření určovat jeho právní kvalifikaci. S cílem motivovat k založení doplňkového soukromého důchodového spoření si totiž německý zákonodárce zjevně zvolil řešení založené na daňovém právu, i když ho k tomu vedly sociální důvody.

31 Podle Spolkové republiky Německo je bonus důchodového spoření daňovou výhodou ve smyslu čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68. Tento členský stát vysvětluje, že jednak, pokud jde o nárok na tento bonus, § 79 EStG odkazuje na § 10a odst. 1 EStG, a jednak přiznání uvedeného bonusu závisí na možnosti provést odpočet z titulu zvláštních výdajů podle § 10a EStG, což je klíčové ustanovení tohoto klasického mechanismu daňového práva. Úzká spojitost mezi odpočtem z titulu zvláštních výdajů a bonusem důchodového spoření je zjevná nejen ze vzájemných odkazů obsažených v samotné právní úpravě, ale i ze skutečnosti, že tento bonus je zálohou snížení daně.

32 Spolková republika Německo odkazuje na výše uvedený rozsudek Schumacker a má za to, že se nejedná o rozdílné zacházení zakázané právem Společenství, jelikož situace rezidentů a nerezidentů nejsou obecně srovnatelné v oblasti přímých daní, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta může být nejsnadněji posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které obecně odpovídá místu jeho obvyklého bydliště.

33 Na základě této skutečnosti se Spolková republika Německo domnívá, že je to v zásadě stát bydliště, a nikoli stát místa zaměstnání, kdo musí zohlednit osobní situaci pracovníků-nerezidentů. Tvrdí v tomto ohledu, když odkazuje na rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451), že pokud příhraniční pracovník získává více než 90 % svého příjmu v Německu, může podle § 1 odst. 3 EStG požádat, aby s ním bylo v Německu zacházeno stejně jako s osobami, které mají v tomto státě neomezenou daňovou povinnost, a tedy mít nárok na odpočet z titulu zvláštních výdajů. Vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo nemá pravomoc ukládat daně příhraničním pracovníkům, jejichž příjmy podléhají dani výhradně ve státě bydliště, nemá povinnost jim přiznat daňovou výhodu, jejímž cílem je podpořit založení doplňkového důchodového spoření.

34 Spolková republika Německo také tvrdí, že sporná vnitrostátní ustanovení neobsahují žádnou zakázanou diskriminaci, a to ani při zohlednění kriterií, která Soudní dvůr stanovil ve vztahu k přiznávání sociálních výhod. Německý zákonodárce měl totiž v úmyslu poskytnout pobídky k založení doplňkového důchodového spoření těm osobám, které mají dostatečně úzký vztah k německé společnosti ve smyslu rozsudku ze dne 18. července 2007, Geven (C-213/05, Sb. rozh. s. I-6347, bod 28), aniž by striktně vyžadoval jako podmínku poskytnutí těchto pobídek bydliště na území státu. Spolková republika Německo zastává názor, že příhraniční pracovníci, jejichž postavení je upraveno smlouvou o zamezení dvojího zdanění, nemají takový úzký vztah a že mají naopak z právního hlediska vztah pouze ke státu svého bydliště.

35 Pokud jde dále o bonus přiznaný manželům, Spolková republika Německo rovněž popírá, že má za následek zakázané rozdílné zacházení, jelikož manžel, který nemá bydliště v Německu, může rovněž získat dotčený bonus, který je vyhrazený osobám, které mají neomezenou daňovou povinnost v Německu, pokud 90 % společného příjmu manželů podléhá dani v Německu a jejich příjem zdaněný v zahraničí nepřesahuje 12 272 eur.

36 Konečně se Spolková republika Německo podpůrně dovolává daňové soudržnosti jako odůvodnění případné diskriminace. Zvýhodnění získané na základě bonusu důchodového spoření podle § 79 EStG a odpočtu z titulu zvláštních výdajů podle § 10a uvedeného zákona je vyváženo pozdějším zdaněním všech dávek vyplacených na základě smluv o důchodovém spoření podle § 22 odst. 5 EStG.

Závěry Soudního dvora

37 Úvodem je třeba uvést, že projednávaný žalobní důvod se týká pouze situace příhraničních pracovníků, jejichž příjem podléhá dani výhradně ve státě jejich bydliště podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Spolkovou republikou Německo s jinými členskými státy. Dále je třeba zdůraznit, že Komise žádá, aby Soudní dvůr určil nesplnění povinnosti Spolkové republiky Německo, pokud jde o přiznání bonusu důchodového spoření na základě § 79 EStG, a nikoli pokud jde o možnost daňově odpočíst podle § 10a odst. 1 EStG příspěvky zaplacené na důchodové spoření. Konečně je třeba připomenout, že projednávaný žalobní důvod Komise se nezaměřuje pouze na přiznání sporného bonusu pracovníkům, ale rovněž na příplatek na dítě, jakož i na odvozený bonus poskytovaný manželovi příjemce bonusu.

38 Pokud jde, zaprvé, o přiznání bonusu důchodového spoření pracovníkům, neshodují se Komise a Spolková republika Německo na jeho kvalifikaci jakožto sociální výhody nebo naopak daňové výhody ve smyslu čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

39 Pojem „sociální výhoda“ zahrnuje podle ustálené judikatury všechny výhody, které, ať jsou spojeny, či nikoli s pracovní smlouvou, jsou obecně přiznávány tuzemským pracovníkům, zejména z důvodu jejich objektivního postavení pracovníků nebo pouze z důvodu jejich obvyklého bydliště na území daného státu, a jejich rozšíření na pracovníky, kteří jsou státními příslušníky jiných členských států, se proto jeví jako usnadnění jejich pohybu uvnitř Společenství (rozsudky ze dne 12. května 1998, Martínez Sala, C-85/96, Recueil, s. I-2691, bod 25, a ze dne 11. září 2007, Hendrix, C-287/05, Sb. rozh. s. I-6909, bod 48). V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr již rozhodl, že pojem „sociální výhoda“ ve smyslu čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68 zahrnuje příjem zaručený starším osobám právními předpisy členského státu (viz rozsudky ze dne 12. července 1984, Castelli, 261/83, Recueil, s. 3199, bod 11, a ze dne 6. června 1985, Frascogna, 157/84, Recueil, s. 1739, bod 22).

40 Za účelem zjištění, zda bonus důchodového spoření je sociální, nebo daňovou výhodou, je třeba přezkoumat jeho účel a podmínky, za kterých se přiznává, jak uvedl generální advokát v bodě 40 svého stanoviska.

41 Z dokumentů ve spise vyplývá, že zavedení bonusu důchodového spoření bylo motivováno sociálními důvody. Tento bonus byl totiž vytvořen, aby kompenzoval snížení úrovně státních důchodů v budoucnosti, a představuje tedy finanční pomoc, která má pobídnout jednotlivce, aby si vytvořili prostředky na doplňkovém spoření po dobu jejich produktivního věku.

42 Uvedený bonus se přiznává podle § 10a EStG, který odkazuje na § 79 EStG, zpravidla zaměstnancům, kteří jsou pojištěni ve státním systému důchodového pojištění, jelikož jsou to právě oni, koho se v prvé řadě týká snížení úrovně státních důchodů. Je třeba rovněž uvést, že tento bonus se přiznává bez ohledu na příjem příjemce bonusu a že částka bonusu závisí jak na příspěvcích zaplacených z titulu smlouvy o důchodovém

spoření, tak i na počtu dětí, na které tento příjemce pobírá přídavky na dítě. Kromě toho nárok na bonus vzniká po uplynutí kalendářního roku, během kterého byly uvedené příspěvky zaplaceny.

43 Přiznání bonusu důchodového spoření je tudíž sociální výhodou zpravidla přiznávanou pracovníkům z důvodu jejich objektivního postavení pracovníka.

44 Žádný z argumentů vznesených Spolkovou republikou Německo nemůže výše uvedené konstatování zpochybnit.

45 Okolnost, která nebyla popřena, že podle § 10a EStG mají nárok na bonus i jiné osoby, které nemají postavení pracovníka ve smyslu práva Společenství, není relevantní pro účely popření sociálního charakteru této výhody, jelikož pojem „sociální výhoda" nevyžaduje vazbu na pracovní smlouvu, jak vyplývá z bodu 39 tohoto rozsudku.

46 Je třeba upřesnit, že skutečnost, že jiné kategorie osob, i když nejsou pracovníky, mají nárok na bonus, dokazuje, že sociální cíl sledovaný ve vztahu k zaměstnancům byl rozšířen na jiné kategorie osob, které se nacházejí v podobné situaci, pokud jde o státní systém důchodového pojištění.

47 Okolnost, uplatněná Spolkovou republikou Německo, že uzavření smlouvy o důchodovém spoření se soukromou společností a následné placení příspěvků na toto spoření mají dobrovolnou povahu, nemůže ovlivnit kvalifikaci sporného bonusu jakožto sociální výhody, jelikož tato kvalifikace není vázána na povinný charakter systému, který poskytuje uvedenou výhodu.

48 Argumentaci Spolkové republiky Německo, kterou se snaží prokázat, že bonus důchodového spoření představuje daňovou výhodu vzhledem k tomu, že je zálohou na daňovou úsporu vyplývající z uplatnění § 10a EStG, nelze přijmout.

49 Předmětem tohoto žalobního důvodu totiž není možnost odpočíst podle § 10a EStG z titulu zvláštních výdajů příspěvky zaplacené na důchodové spoření spolu s bonusem důchodového spoření, ale bonus důchodového spoření stanovený v § 79 EStG, který je vyplácenou dávkou přiznávanou Spolkovou republikou Německo, bez ohledu na možnost odpočtu. Uvedený bonus představuje minimální pomoc, která má pobídnout k založení doplňkového důchodového spoření, která je nezávislá na příjmech příjemce a stává se součástí finančních prostředků na důchodovém spoření.

50 Možnost odpočíst příspěvky na důchodové spoření pak představuje jako taková odlišnou výhodu, která za určitých podmínek umožňuje získat další úsporu odpovídající rozdílu mezi částkou bonusu a částkou úspory vyplývající z odpočtu provedeného podle § 10a EStG. Tato možnost odpočtu příspěvků podle § 10a EStG tudíž nemůže změnit sociální povahu bonusu důchodového spoření.

51 Nyní je třeba určit, zda podmínka, aby měl pracovník neomezenou daňovou povinnost v Německu k tomu, aby mu byl přiznán bonus důchodového spoření, tedy sociální výhoda ve smyslu čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68, představuje diskriminaci ve smyslu práva Společenství.

52 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68 stanoví, že pracovník, který je státním příslušníkem jednoho členského státu, požívá na území jiného členského státu stejné sociální výhody jako tuzemští pracovníci. Podle ustálené judikatury se příhraniční pracovníci mohou dovolávat ustanovení uvedeného článku 7

stejně jako jakýkoliv jiný pracovník, na kterého se vztahuje uvedené ustanovení (výše uvedený rozsudek Geven, bod 15).

53 Podle ustálené judikatury Soudního dvora zakazuje pravidlo rovného zacházení stanovené jak článkem 39 ES, tak článkem 7 nařízení č. 1612/68 nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny formy skryté diskriminace, které prostřednictvím použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (viz, zejména, rozsudky ze dne 27. listopadu 1997, Meints, C-57/96, Recueil, s. I-6689, bod 44, a ze dne 24. září 1998, Komise v. Francie, C-35/97, Recueil, s. I-5325, bod 37).

54 Ustanovení vnitrostátního práva musí být považováno za nepřímo diskriminační, pokud se může ve své podstatě dotýkat migrujících pracovníků více než tuzemských pracovníků, a pokud v důsledku toho existuje riziko, že prvně uvedení budou obzvláště znevýhodněni, ledaže by takové ustanovení bylo objektivně odůvodněné a přiměřené sledovanému cíli (viz výše uvedené rozsudky Meints, bod 45, a Komise v. Francie, bod 38).

55 V projednávané věci je nutno konstatovat, že podle § 79 EStG je přiznání bonusu důchodového spoření vázáno na podmínku neomezené daňové povinnosti v Německu. Podle § 1 EStG jsou považovány za osoby s neomezenou daňovou povinnosti v Německu fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu v tomto státě nebo které o to podle odstavce 3 stejného paragrafu požádají a zároveň splňují přísné podmínky stanovené v uvedeném odstavci 3.

56 Přitom v projednávané věci jsou pracovníci, kterých se týká tento žalobní důvod, příhraničními pracovníky, jejichž příjem podléhá dani výhradně ve státě jejich bydliště podle dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Spolkovou republikou Německo. Uvedení pracovníci tak nemohou získat podle § 1 odst. 3 EStG

postavení osob s neomezenou daňovou povinností, což ostatně žalovaný členský stát uznává. Za těchto okolností je podmínka neomezené daňové povinnosti rovnocenná podmínce bydliště.

57 U dotčených příhraničních pracovníků, kteří mají již pojmově bydliště v jiném členském státě, je tudíž vyloučeno, aby jim byl přiznán bonus důchodového spoření.

58 Krom toho je třeba uvést, že příhraniční pracovníci jsou nejčastěji státními příslušníky jiných států, takže pracovníci s německou státní příslušností snadněji splní podmínku neomezené daňové povinnosti v Německu než dotyční příhraničí pracovníci, což ostatně Spolková republika Německo nepopírá.

59 Skutečnost, že přiznání bonusu důchodového spoření je vázáno na podmínku, která je rovnocenná podmínce bydliště, představuje porušení článku 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

60 Toto konstatování nemůže být zpochybněno argumentem Spolkové republiky Německo vycházejícím z výše uvedeného rozsudku Geven, podle kterého neexistence dostatečně úzkého vztahu k německé společnosti může odůvodnit odmítnutí přiznat sociální výhodu. Z § 10a odst. 1 a § 79 EStG totiž vyplývá, že za účelem získání bonusu důchodového spoření musí být pracovník zejména pojištěn v německém státním systému důchodového pojištění. Tato povinná účast v německém systému důchodového pojištění, která zaručuje platby příspěvků na sociální zabezpečení do uvedeného systému pracovníky, představuje dostatečně úzký vztah k německé společnosti umožňující příhraničním pracovníkům získat dotčenou sociální výhodu.

61 Kromě toho se za účelem prokázání, že se nejedná o diskriminaci, žalovaný členský stát nemůže úspěšně dovolávat možnosti nabízené příhraničním pracovníkům získat podobné finanční pobídky, dokonce i výhodnější, ve státě jejich bydliště. Dotčený bonus důchodového spoření je totiž nejen výhodou ve formě daňového odpočtu vázanou na zdanění příjmů v Německu, ale i minimální finanční pomocí, kterou poskytuje Spolková republika Německo, aby pobídla pracovníky k založení doplňkového soukromého důchodového spoření, které má kompenzovat snížení úrovně státních důchodů. Okolnost, že příhraniční pracovníci mohou případně získat daňové úlevy ve státě svého bydliště, neodstraňuje diskriminaci, které jsou vystaveni, pokud jde o přiznání bonusu důchodového spoření.

62 Spolková republika Německo podpůrně tvrdí, že nerovné zacházení je odůvodněno soudržností daňového systému.

63 V tomto ohledu stačí uvést, že i za předpokladu, že by taková diskriminace při přiznávání sociální výhody mohla být odůvodněna daňovou soudržností, toto odůvodnění nemůže být v projednávané věci přijato, jelikož daňová soudržnost je zajištěna dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění uzavřenými Spolkovou republikou Německo s jinými členskými státy (viz, obdobně, výše uvedený rozsudek Wielockx, bod 25).

64 Pokud jde, zadruhé, o přiznání příplatku na dítě podle § 85 EStG, je třeba mít rovněž na základě stejných důvodů za to, že skutečnost, že přiznání takového příplatku je vázáno na podmínku neomezené daňové povinnosti v Německu, je v rozporu s čl. 39 odst. 2 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

65 Co se týče, zatřetí, přiznání odvozeného bonusu důchodového spoření manželovi příjemce bonusu podle § 79 EStG, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je manžel pracovníka spadajícího do působnosti nařízení č. 1612/68 nepřímým adresátem rovného zacházení přiznaného migrujícímu pracovníkovi v čl. 7 odst. 2 tohoto nařízení, a tudíž může požádat o přiznání odvozeného bonusu

důchodového spoření, pokud tento bonus představuje pro tohoto migrujícího pracovníka sociální výhodu (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 18. července 2007, Hartmann, C-212/05, Sb. rozh. s. I-6303, bod 25).

66 Tak tomu je v projednávané věci. Taková dávka, jako je odvozený bonus důchodového spoření, která finančně podporuje založení doplňkového důchodového spoření manželem pracovníka, může zlepšit situaci manželských párů, pokud jde o jejich budoucí důchody, i situaci pracovníka, jelikož přispívá k vytvoření podmínek, které mají pokrýt rizika spojená se stářím v jeho rodině. Takový bonus tedy představuje sociální výhodu ve smyslu čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68 ve prospěch dotyčných příhraničních pracovníků.

67 Ze znění § 79 a § 26 odst. 1 EStG přitom vyplývá, že manžel pracovníka musí mít rovněž neomezenou daňovou povinnost v Německu za účelem získání odvozeného bonusu. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je podmínka neomezené daňové povinnosti rovnocenná podmínce bydliště podle § 1 EStG, taková podmínka znevýhodňuje zejména příhraniční pracovníky, kteří mají již pojmově své bydliště v jiném členském státě, kde zpravidla bydlí také jejich rodinní příslušníci (výše uvedený rozsudek Meeusen, bod 24).

68 Z toho vyplývá, že § 79 EStG tím, že váže přiznání bonusu důchodového spoření manželům na podmínku, aby měli neomezenou daňovou povinnost v Německu, představuje nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti, která je v rozporu s článkem 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

69 Z výše uvedeného vyplývá, že první žalobní důvod je opodstatněný a že Spolková republika Německo tím, že zavedla a ponechala v platnosti ustanovení o doplňkovém důchodovém spoření v § 79 až 99 EStG, nesplnila povinnosti, které jí vyplývají z článku 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68 v rozsahu, ve kterém tato ustanovení

odmítají přiznat příhraničním pracovníkům a jejich manželům bonus důchodového spoření, pokud nemají neomezenou daňovou povinnost v tomto členském státě.

K druhému žalobnímu důvodu

Argumenty účastnic řízení

70 Komise tvrdí, že zákaz použití dotovaných finančních prostředků ve stanovené výši na nákup nebo stavbu nemovitosti určené pro vlastní bydlení, pokud se tato nemovitost nenachází na území Spolkové republiky Německo, jak je uvedeno v § 92a EStG, znemožňuje příhraničním pracovníkům použít finanční prostředky, které si uspořili, na nákup nebo stavbu takové nemovitosti, která se nachází v příhraniční oblasti tohoto státu. Takové nepříznivé zacházení s příhraničními pracovníky představuje nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti, a porušuje tedy článek 39 ES, jakož i čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68. Komise upřesňuje, že zákaz diskriminace v oblasti volného pohybu pracovníků nepřipouští žádnou výhradu, pokud jde o případy *de minimis*.

71 Komise zpochybňuje argument Spolkové republiky Německo, podle kterého nejsou sporná ustanovení diskriminační ve vztahu k pracovníkům, kteří nejsou německými státními příslušníky, vzhledem k tomu, že uvedený zákaz se vztahuje na migrující pracovníky stejně jako na německé pracovníky. Sama skutečnost, že příhraniční pracovníci tvoří velkou skupinu osob, které se většinou nestěhují do Německa, kde je jejich místo zaměstnání, totiž prokazuje, že se spíše snaží pořídit si nemovitost ve státě svého bydliště, na rozdíl od německých pracovníků, kteří si pouze výjimečně pořizují nemovitost mimo území svého státu. Na základě jak konkrétních údajů o příhraničním pohybu, tak i judikatury, a zejména rozsudku ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais

(C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 36), má Komise za to, že zpravidla jsou osoby s bydlištěm v jiných státech častěji než rezidenti majiteli domu, který se nachází mimo území Německa.

72 Spolková republika Německo popírá skutečnost, že použití dotovaných finančních prostředků na nákup nemovitosti k bydlení na jejím území představuje nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti. Jak němečtí pracovníci, tak ani pracovníci, kteří jsou státními příslušníky jiných zemí, kteří mají své bydliště mimo území Spolkové republiky Německo, nemohou použít bonus důchodového spoření na nákup nebo stavbu nemovitosti k bydlení, která se nachází mimo území tohoto členského státu.

73 Spolková republika Německo tvrdí, že volný pohyb pracovníků není § 92a EStG omezen, jelikož uvedené ustanovení neovlivňuje výběr místa zaměstnání. Opačná úvaha by znamenala, že všechny výhody poskytované pouze ve státě zaměstnání, a nikoli ve státě bydliště by představovaly možná omezení volného pohybu pracovníků.

74 Spolková republika Německo podpůrně tvrdí, že v každém případě jsou jak nerovné zacházení, tak i omezení volného pohybu pracovníků, odůvodněna takovými naléhavými důvody obecného zájmu, jako je pomoc při výstavbě bytů, zajištění přiměřené nabídky bytů nebo ochrana státního systému sociálního zabezpečení.

Závěry Soudního dvora

75 Úvodem je třeba uvést, že na jednání Komise upřesnila, že tento žalobní důvod se nevztahuje pouze na příhraniční pracovníky, jejichž příjem podléhá dani výhradně ve státě bydliště, ale na všechny příhraniční pracovníky.

76 V rámci tohoto žalobního důvodu je třeba přezkoumat, zda jak tvrdí Komise § 92a EStG tím, že zakazuje použití dotovaných finančních prostředků na nákup nebo stavbu nemovitosti určené pro vlastní bydlení, pokud se tato nemovitost nenachází na území Spolkové republiky Německo, omezuje možnost využití sociální výhody a představuje nepřímou diskriminaci v rozporu s článkem 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

77 Podle § 92a EStG může příjemce bonusu použít na nákup nebo stavbu nemovitosti určené pro vlastní bydlení, která se nachází v tuzemsku, maximálně 50 000 eur z dotovaných finančních prostředků uspořených na základě smlouvy o důchodovém spoření.

78 Je tedy nutno konstatovat, že dotčené dotované finanční prostředky nemohou být použity na nákup nebo stavbu nemovitosti k bydlení, která se nachází v příhraničním regionu mimo území Spolkové republiky Německo.

79 I když je sice pravda, jak tvrdí Spolková republika Německo, že němečtí pracovníci stejně jako příhraniční pracovníci nemohou uvedené finanční prostředky použít na nákup nebo stavbu nemovitosti k bydlení, která se nachází mimo její území, a že § 92a EStG neuvádí přímo nerezidenty, nemění to nic na skutečnosti, že posledně uvedení mají častěji než rezidenti zájem o koupi nemovitosti mimo toto území (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Ritter-Coulais, bod 36).

80 Z toho vyplývá, že § 92a EStG má za následek zacházení, které je méně příznivé ve vztahu k příhraničním pracovníkům než k pracovníkům, kteří mají bydliště v Německu, a že tudíž představuje nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti.

81 Nyní je třeba přezkoumat, zda je znevýhodňující zacházení s příhraničními pracovníky odůvodněno cílem spočívajícím v zajištění přiměřené nabídky bytů a ochraně státního systému sociálního zabezpečení, jak tvrdí Spolková republika Německo.

82 Co se týče, zaprvé, cíle zajistit přiměřenou nabídku bytů, je třeba uvést, že i když lze připustit, že takový cíl představuje naléhavý důvod obecného zájmu, podmínka v § 92a EStG, na základě které se pořízená nemovitost k bydlení musí nacházet na německém území, jde v každém případě nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle, jelikož tohoto cíle lze rovněž dosáhnout, pokud se příhraniční pracovníci rozhodnou zřídit své bydliště na území jiného členského státu, a nikoli na německém území (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, body 27 a 28).

83 Kromě toho nelze přijmout argument žalovaného státu vycházející z nebezpečí narušení bytové politiky jiných členských států, jelikož takové nebezpečí nebylo v projednávané věci prokázáno. Spolková republika Německo se omezila pouze na obecné sdělení, že rozšíření možnosti použít finanční prostředky na důchodovém spoření na nákup nebo stavbu nemovitosti k bydlení na území jiných členských států by mohlo narušit bytovou politiku těchto států.

84 Co se týče, zadruhé, ochrany státního systému sociálního zabezpečení, z rozsudku ze dne 11. ledna 2007, ITC (C-208/05, Sb. rozh. s. I-181, bod 43), vyplývá, že nebezpečí závažného zásahu do finanční rovnováhy systému sociálního zabezpečení může představovat naléhavý důvod obecného zájmu, v projednávaném případě ale takové nebezpečí nebylo prokázáno. Spolková republika Německo se totiž omezila na konstatování, že pokud příjemci bonusů budou k mít k dispozici vlastní nemovitost k bydlení, nebudou v důchodovém věku vystaveni povinnosti platit poplatky spojené s pronájmem bytu a nebudou odkázáni na sociální dávky. Ostatně tohoto cíle lze dosáhnout stejným způsobem, pokud finanční prostředky na důchodovém spoření bude možné použít na pořízení nemovitosti k bydlení mimo německé území.

85 Z výše uvedeného vyplývá, že tento žalobní důvod je opodstatněný a že Spolková republika Německo tím, že odepírá příhraničním pracovníkům právo použít dotované finanční prostředky na nákup nebo stavbu nemovitosti určené pro vlastní bydlení, pokud se uvedená nemovitost nenachází v Německu, nesplnila povinnosti, které jí vyplývají z článku 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

Ke třetímu žalobnímu důvodu

Argumentace účastnic řízení

86 Komise se domnívá, že povinnost vrátit bonus důchodového spoření v případě zániku neomezené daňové povinnosti podle § 93 až 95 EStG porušuje článek 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68, jakož i články 12 ES a 18 ES.

87 Pokud jde, zaprvé, o volný pohyb pracovníků, dotčená ustanovení totiž představují nepřímou diskriminaci, jelikož se vztahují na všechny příhraniční pracovníky a na jiné migrující pracovníky, i když jsou to právě tyto dvě kategorie pracovníků, kterým na rozdíl od německých pracovníků s větší pravděpodobností zanikne neomezená daňová povinnost v Německu, a to zejména v případě, že odejdou ze zaměstnání v Německu za prací do jiného členského státu. Dotčená ustanovení mohou mimoto způsobit, že bonus pro migrující pracovníky zcela ztratí hodnotu a tito pracovníci o něj nebudou vůbec žádat, aby se vyhnuli povinnosti jeho vrácení.

88 Komise také tvrdí, že dotčená ustanovení přestavují překážku volného pohybu pracovníků. Tvrdí, když se odvolává za účelem srovnání na rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409), že pracovníci, kteří vykonávají svou činnost v Německu, ale mají bydliště mimo území tohoto členského státu, se nacházejí v situaci, která je méně příznivá, než je situace pracovníků, kteří mají stále bydliště na území daného státu, jelikož když se prvně uvedení pracovníci

rozhodnou bydlet mimo území Spolkové republiky Německo, tento členský stát si pak přisvojí část jejich prostředků.

89 Rozdíl mezi těmito dvěmi situacemi spočívající pro osoby, které odejdou z Německa, v povinnosti vrátit bonus důchodového spoření v případě zániku neomezené daňové povinnosti v tomto státě a pro ty, které zůstanou na německém území, ve skutečnosti, že jim později budou zdaněny vyplácené dávky, nemá vliv na posouzení Komise vzhledem k tomu, že tento rozdíl se projeví až po několika desetiletích a nemá žádný dopad na odrazující účinek povinnosti vrátit bonus.

90 Komise dodává, že i když podmínky vrácení bonusu mohou zmírnit tvrdost dotčené právní úpravy, nemají vliv na samotný princip vrácení bonusu.

91 Podle Komise se navíc skutečnosti, že Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit budoucí dávky vyplácené osobám, které odejdou z tohoto státu, nelze dovolávat jako odůvodnění vycházejícího z daňové soudržnosti, která je již zajištěna dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění.

92 Zadruhé, co se týče článku 12 ES, jednak je Komise toho názoru, že povinnost vrátit bonus představuje skrytou diskriminaci v rozporu s uvedeným článkem vzhledem k tomu, že se dotýká zejména osob, které nejsou německými státními příslušníky. Tato úvaha vychází ze skutečnosti, že jsou to většinou pracovníci, kteří nejsou německými státními příslušníky, kdo se rozhodne odejít z tohoto členského státu při ukončení své činnosti v Německu a vrátit se zpravidla do státu svého původu, zatímco je málo časté, že se tuzemští pracovníci rozhodnou žít v důchodovém věku v zahraničí. Kromě toho je porušen rovněž článek 18 ES. Povinnost vrátit bonus odrazuje občany Evropské unie

bez ohledu na jejich státní příslušnost, včetně německých státních příslušníků, od toho, aby přesunuli své bydliště do jiného členského státu.

93 Spolková republika Německo popírá, že § 95 EStG porušuje zásadu volného pohybu pracovníků, jakož i články 12 ES a 18 ES.

94 Tento členský stát tvrdí, že povinnost vrátit bonus v případě, že osoba již nemá neomezenou daňovou povinnost v Německu, nepředstavuje skutečnou překážku volného pohybu pracovníků nebo občanů, jelikož neodrazuje dotčené osoby od toho, aby přijali nabídku práce v zahraničí nebo přesunuli své bydliště do jiného členského státu. Příjemce bonusu totiž musí vrátit pouze bonus upravený § 79 a následujících EStG a snížení částky daně vyplývající z odpočtu z titulu zvláštních výdajů upraveného § 10a EStG. Žádná další „daň při odchodu" není stanovena, na rozdíl od daně, která byla předmětem výše uvedeného rozsudku de Lasteyrie du Saillant, a rozsudku ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409).

95 Spolková republika Německo dodává, že v souladu s § 95 odst. 2 EStG lze na základě žádosti odložit vrácení bonusu až do doby, než začnou být vypláceny dávky vyplývající ze smlouvy o důchodovém spoření a že vrácení lze provést ve formě splátek ve výši maximálně 15 % dávek vyplácených z titulu uvedené smlouvy, což umožňuje daňovému poplatníkovi přesunout místo svého zaměstnání nebo bydliště bez přímých finančních nákladů. Navíc je dotčená osoba zproštěna povinnosti vrátit bonus v případě, že se znovu stane osobou s neomezenou daňovou povinností v Německu. Žalovaný stát odvozuje z výše uvedeného rozsudku N, že odklad vrácení bez složení záruky může eliminovat restriktivní povahu povinnosti vrátit bonus z důvodu odchodu z jeho území.

96 Spolková republika Německo za pomocí několika příkladů dále tvrdí, že zánik neomezené daňové povinnosti v Německu neznamená pro příhraniční pracovníky ani pro občany finanční znevýhodnění, které by dokazovalo existenci skryté diskriminace.

I když sice příjemci bonusu, jejichž neomezená daňová povinnost v Německu zanikla, musí vrátit získané daňové pobídky, nejsou jim totiž *a posteriori* zdaněny dávky vyplácené z důchodového spoření, na které mají nárok na základě plateb uskutečněných do konce trvání jejich neomezené daňové povinnosti v Německu. Povinnost vrátit bonus je kompenzována finančními výhodami, které jsou přinejmenším rovnocenné.

97 Spolková republika Německo konečně podpůrně tvrdí, že § 95 EStG je rovněž odůvodněn daňovou soudržností.

Závěry Soudního dvora

98 Zaprvé, co se týče části žalobního důvodu týkající se diskriminačního charakteru povinnosti vrátit bonus v případě zániku neomezené daňové povinnosti v Německu, je třeba připomenout, že podle judikatury se článek 12 ES, který stanoví obecnou zásadu zákazu jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, autonomně uplatňuje pouze v situacích upravených právem Společenství, pro něž Smlouva o ES nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace (viz zejména rozsudky ze dne 30. května 1989, Komise v. Řecko, 305/87, Recueil, s. 1461, body 12 a 13, jakož i ze dne 11. října 2007, Hollmann, C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, bod 28).

99 Zásada zákazu diskriminace byla přitom zavedena v oblasti volného pohybu pracovníků článkem 39 ES a článkem 7 nařízení č. 1612/68 (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 17. července 2008, Raccanelli, C-94/07, Sb. rozh. s. I-5939, bod 45).

100 Srovnat zacházení, které se uplatní na pracovníky, kteří zůstanou na německém území, se zacházením, které se uplatní na pracovníky, kteří z tohoto území odejdou, je tedy třeba s ohledem na tato dvě posledně uvedená ustanovení.

101 Na základě uplatnění § 93 až 95 EStG je příjemce, který již nemá trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu v tuzemsku, a tedy již nemá neomezenou daňovou povinnost, povinen vrátit bonus důchodového spoření a případně snížení daně z titulu zvláštních výdajů vyplývající z § 10a EStG.

102 V projednávané věci je třeba uvést, že migrující pracovníci, kteří obvykle nejsou německými státními příslušníky, přitom s větší pravděpodobností než němečtí pracovníci opustí německé území kvůli práci v jiném členském státě, a tedy přestanou mít neomezenou daňovou povinnost v Německu. U zahraničních pracovníků je tedy více pravděpodobné než u německých pracovníků, že s nimi bude zacházeno znevýhodňujícím způsobem.

103 Kromě toho sporná ustanovení mohou snížit hodnotu bonusu pouze pro migrující pracovníky. Nelze totiž vyloučit, že migrující pracovníci, aby se vyhnuli pozdějšímu vrácení bonusu důchodového spoření při zániku jejich neomezené daňové povinnosti v Německu, vůbec o tento bonus nepožádají. V takovém případě tedy není nijak kompenzováno budoucí snížení úrovně německých státních důchodů.

104 Z toho vyplývá, že sporná ustanovení představují nepřímou diskriminaci ve vztahu k migrujícím pracovníkům.

105 Toto konstatování nemůže být zpochybněno okolností, na kterou se odvolává Spolková republika Německo, že později vyplácené dávky z titulu smlouvy o důchodovém

spoření nejsou v Německu zdaňovány, pokud pracovníci opustí německé území. Tato okolnost je totiž irelevantní, jelikož pravomoc zdaňovat tyto dávky byla přiznána jiným členským státům podle dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi těmito členskými státy a Spolkovou republikou Německo, jak to ostatně tento stát uznává. Mimoto skutečnost, že u pracovníků, kteří zůstanou na německém území, dochází k případnému zdanění dávek až po několika desetiletích, není srovnatelná s povinností vrátit bonus ihned při zániku neomezené daňové povinnosti v Německu, kterou mají pracovníci, kteří opustí uvedené území.

106 Zadruhé, pokud jde o část žalobního důvodu týkající se odrazujícího charakteru povinnosti vrátit bonus v případě zániku neomezené daňové povinnosti v Německu, je třeba úvodem připomenout, že podle ustálené judikatury článek 18 ES, který obecným způsobem stanoví právo všech občanů Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nachází zvláštní vyjádření v článku 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovníků (výše uvedený rozsudek Hendrix, bod 61 a citovaná judikatura).

107 Ustanovení, která zabraňují státnímu příslušníkovi členského státu opustit jeho zemi původu, a tedy vykonávat jeho právo na volný pohyb nebo jej od toho odrazují, tedy představují překážky této svobody, i když se uplatňují nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků (viz výše uvedený rozsudek ITC, bod 33, a rozsudek ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 16).

108 S právem volného pohybu by bylo totiž neslučitelné, aby se na pracovníka nebo uchazeče o zaměstnání použilo v členském státě, jehož je státním příslušníkem, méně příznivé zacházení, než jakého by požíval, kdyby nevyužil možností poskytnutých Smlouvou o ES v oblasti volného pohybu (výše uvedený rozsudek ITC, bod 34).

109 Vzhledem k tomu, že sporná ustanovení ukládají příjemcům bonusu důchodového spoření povinnost při zániku neomezené daňové povinnosti v Německu tento bonus získaný od tohoto státu vrátit, se tak všichni němečtí pracovníci, kteří chtějí využít svého práva na volný pohyb podle článku 39 ES, a zejména ti, kteří se chtějí usadit v jiném členském státě, nacházejí v situaci, která je méně příznivá než je situace pracovníků, kteří si ponechají své bydliště v tuzemsku a mají nadále neomezenou daňovou povinnost v Německu. Tento rozdíl v zacházení může odradit německé pracovníky, aby vykonávali pracovní činnost mimo německé území.

110 Přezkum podmínek vrácení bonusu stanovených spornými ustanoveními potvrzuje tento závěr, a to v protikladu k tvrzení žalovaného státu. Tyto podmínky, i když zmírňují tvrdost této právní úpravy, se jednak nadále dotýkají pracovníků, jimž zanikne neomezená daňová povinnost v Německu, na základě pouhé skutečnosti, že přesunou své bydliště do jiného členského státu. Kromě toho, i když je možné využít bezúročného odkladu vrácení bonusu do doby vyplácení dávek, získání takového odkladu není automatické, ale podléhá žádosti, kterou musí příjemce podat. Mimoto, i když doba odkladu může být prodloužena po zahájení výplaty dávek, toto prodloužení je vázáno na podmínku, že je vráceno minimálně 15 % z dávek vyplácených na základě smlouvy o důchodovém spoření. Tyto podmínky vrácení mají omezující účinek v rozsahu, v němž příjemce bonusu důchodového spoření připravují o prospěch ze sociální výhody představované těmito dávkami (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek N, bod 36).

111 Stejně tak okolnost, které se dovolává Spolková republika Německo, podle které je částka k vrácení, která je předmětem odkladu, uvolněna na základě § 95 odst. 3 EStG, pokud dotčené osobě znovu vznikne neomezená daňová povinnost v Německu, potvrzuje odrazující účinek sporných ustanovení. Uvedený § 95 odst. 3 EStG totiž neodstraňuje odrazující účinek na pracovníky, kteří žijí trvale v jiném členském státě, jelikož, přestože je částka k vrácení uvolněna, definitivně přijdou o částky bonusu, které již vrátili, jestliže jim znovu vznikne neomezená daňová povinnost v Německu,.

112 Za těchto podmínek může povinnost vrátit bonus vyplývající z uplatnění § 93 až 95 EStG narušit volný pohyb pracovníků.

113 Spolková republika Německo dále tvrdí, že povinnost vrátit bonus je odůvodněna soudržností jejího daňového systému. Vzhledem k tomu, že je daňová soudržnost zajištěna na základě dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených tímto státem s jinými členskými státy, Spolková republika Německo však takové odůvodnění nemůže úspěšně uplatnit (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Wielockx, bod 25).

114 Z toho vyplývá, že sporná ustanovení jsou v rozporu s článkem 39 ES a čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/98.

115 Co se týče osob, které nejsou ekonomicky aktivní, tento závěr se použije na základě stejných důvodů, pokud jde o žalobní důvod týkající se porušení článku 18 ES.

116 Z výše uvedeného vyplývá, že třetí žalobní důvod je opodstatněný a že Spolková republika Německo tím, že vyžaduje podle § 93 až 95 EStG, aby v případě zániku neomezené daňové povinnosti v Německu byl uvedený bonus vrácen, nesplnila povinnosti, které jí vyplývají z článků 18 ES a 39 ES, jakož i z čl. 7 odst. 2 nařízení č. 1612/68.

K nákladům řízení

117 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise náhradu nákladů řízení od Spolkové republiky Německo požadovala a Spolková republika Německo neměla ve věci úspěch, je třeba posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Spolková republika Německo tím, že zavedla a ponechala v platnosti ustanovení o doplňkovém důchodovém spoření v § 79 až 99 spolkového zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz), nesplnila povinnosti, které jí vyplývají z článku 39 ES, čl. 7 odst. 2 nařízení Rady (EHS) č. 1612/68 ze dne 15. října 1968 o volném pohybu pracovníků uvnitř Společenství, jakož i z článku 18 ES, v rozsahu, ve kterém tato ustanovení:

– **odmítají přiznat příhraničním pracovníkům a jejich manželům bonus důchodového spoření, pokud nemají neomezenou daňovou povinnost v tomto členském státě;**

– **zakazují příhraničním pracovníkům použít dotované finanční prostředky na nákup nebo stavbu nemovitosti určené pro vlastní bydlení, pokud se uvedená nemovitost nenachází v Německu, a**

– **požadují, aby v případě zániku neomezené daňové povinnosti v tomto členském státě byl uvedený bonus vrácen.**

2) Spolkové republice Německo se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.