EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

10. september 2009 *

Kohtuasjas C-269/07,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 6. juunil 2007 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: C. Blaschke ja M. Lumma, keda abistas *Rechtsanwalt* D. Wellisch, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (ettekandja) ja C. Toader,

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. detsembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 31. märtsi 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kehtestades ja säilitades tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG") §-de 79-99 sätted täiendava vanaduspensioni kohta, on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artiklist 39, nõukogu 15. oktoobri 1968. aasta määruse (EMÜ) nr 1612/68 töötajate

liikumisvabaduse kohta ühenduse piires (EÜT L 257, lk 2; ELT eriväljaanne 05/01, lk 15) artiklist 7 ning EÜ artiklitest 12 ja 18 tulenevaid kohustusi, kuna nende sätete alusel:

– jäetakse piiriülesed töötajad (ja nende abikaasad) ilma õigusest saada pensionilisa, kuna neil ei ole selles liikmesriigis üldist maksukohustust;

– ei võimaldata kasutada subsideeritud kapitali pensioni saaja omandis oleva ja isikliku elukohana kasutatava eluaseme jaoks, kui see ei asu Saksamaal ja

– nähakse ette saadud pensionitoetuse tagastamise kohustus üldise maksukohustuse lõppemise korral.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

2 Määruse nr 1612/68 artikli 7 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Töötajat, kes on liikmesriigi kodanik, ei tohi teise liikmesriigi territooriumil tema kodakondsuse tõttu kohelda ükskõik milliste tööhõive- ja töötingimuste suhtes teisiti kui selle riigi kodanikest töötajaid, eelkõige seoses töötasu, vallandamise ja töötuks jäämise puhul tööle ennistamise või uue töökoha leidmisega.

2. Tal on samad sotsiaalsed ja maksusoodustused kui selle riigi kodanikest töötajatel.”

Siseriiklik õigus

3 EStG § 1on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Füüsilistel isikutel, kelle alaline või peamine elukoht on Saksamaal, lasub üldine tulumaksukohustus. […]

[…]

(3) Kui füüsiline isik, kelle alaline või peamine elukoht ei ole Saksamaal, seda taotleb, võib talle laieneda üldine tulumaksukohustus, kui ta saab Saksamaal tulu § 49 mõttes, kuid siiski tingimusel, et sellest tulust kuulub vähemalt 90% Saksamaal tulumaksuga maksustamisele või kui tema tulu, mida Saksamaal tulumaksuga ei maksustata, ei ületa kalendriaastas 6136 eurot. […]

[…]”

4 EStG § 10a lõike 1 kohaselt võivad riikliku pensionikindlustuse alusel kindlustatud isikud igal aastal teatavas ulatuses kogumispensioni sissemaksed koos § 79 ja järgmiste

paragrahvide alusel antud kogumispensionilisaga erikuludena maha arvata. Nimetatud sätte alusel võib lisaks riikliku pensionikindlustuse alusel kindlustatud isikutele olla ka teistel isikurühmadel õigus seda mahaarvamiskorda kasutada. EStG § 10a lõige 2 reguleerib seoseid kogumispensioni sissemaksete erikuludena mahaarvamise ja EStG §-s 79 käsitletud kogumispensionilisa andmise vahel, nähes ette maksumaksjale soodsama süsteemi kohaldamise.

5 EStG § 79 „Rahalise soodustuse saajad" näeb ette, et:

„Maksukohustuslastel, kellel on üldine tulumaksukohustus ja kes on § 10 punkti a alapunkti 1 kohaselt soodustuse saajad, on õigus kogumispensionilisale (pensionilisa). Kui § 26 lõikes 1 sätestatud tingimustele vastavast abielupaarist on ainult üks abikaasa esimese taande kohaselt soodustuse saaja, võib ka teine abikaasa saada pensionilisa, kui kogumispensionileping on sõlmitud nende nimel."

6 Vastavalt EStG §-le 83 „Kogumispensionilisa" antakse põhiosast ja lastega seotud osast koosnevat pensionilisa lähtudes kogumispensioni sissemaksetest.

7 EStG §-s 84 on ära toodud kogumispensionilisa põhisumma, millele on õigus igal soodustuse saajal.

8 EStG §-s 85 on märgitud laste eest makstav lisasumma, millele igal põhisoodustuse saajal on õigus seoses nende lastega, kelle jaoks ta peretoetust saab.

9 Vastavalt EStG §-ile 92a „Kasutamine omandis oleva ja isikliku elukohana kasutatava eluaseme jaoks”:

„(1) Kogumispensionilisa saaja võib otse kasutada vähemalt 10 000 euro suurust summat kogumispensionilepingu alusel kogutud ja § 10 või käesoleva osa alusel subsideeritud kapitalist selleks, et omandada või ehitada Saksamaa Liitvabariigis asuvas majas tema omandisse lisanduv ja isikliku elukohana kasutatav eluase või Saksamaa Liitvabariigis asuv korter (kogumispensioni eluasemeosak). Esimese lause alusel kasutatava summa ülempiir on 50 000 eurot.

[…]”

10 EStG § 93 „Kuritarvitamine” näeb ette, et kogumispensioni subsideeritud kapitali kuritarvitamise korral peab soodustatud isik tagastama saadud kogumispensionilisa koos EStG § 10a kohaselt erikuludena maha arvatud summadega. EStG § 94 näeb ette kuritarvitamise korral kohaldatava menetluse.

11 EStG §-s 95 „Soodustuse saaja üldise tulumaksukohustuse lõppemine” on ette nähtud:

„(1) Kui soodustatud isiku alaline või peamine elukoht ei ole enam Saksamaal ning tal ei ole sellepärast enam üldist maksukohustust või kui ei ole esitatud taotlust vastavalt EStG § 1 lõikele 3, kohaldatakse EStG paragrahve 93 ja 94 *mutatis mutandis*.

(2) Soodustatud isiku taotlusel võidakse tagastatava summa (§ 93 lõike 1 esimene lause) tagasimaksmist kõigepealt edasi lükata väljamakseperioodi algusesse (Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz'i § 1 lõike 1 punkt 2). Moratooriumi pikendatakse, kui tagasimaksmiseks kasutatakse vähemalt 15% kogumispensionilepingu alusel tehtud maksetest. Selle summa pealt viivitusintressi ei arvestata. […]

(3) Kui lõikes 1 ette nähtud juhtudel on üldise maksukohustuse eeltingimus uuesti täidetud või kui on esitatud § 1 lõikes 3 ette nähtud taotlus, vabastab keskasutus tagasimakstava summa, millele oli seatud moratoorium. […]"

Kohtueelne menetlus

12 Kuna komisjoni hinnangul ei olnud EStG §-des 79–99 sätestatu ühenduse õigusnormidega kooskõlas, saatis ta 16. detsembril 2003 selle kohta märgukirja Saksamaa Liitvabariigile, kes vastas 19. veebruari 2004. aasta kirjaga, vaieldes vastu sellele, et ühenduse õigust oleks kuidagi rikutud.

13 Komisjon saatis 19. detsembri 2005. aasta kirjaga Saksamaa Liitvabariigile põhjendatud arvamuse, kutsudes seda liikmesriiki võtma arvamuse täitmiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest. Saksamaa Liitvabariik vastas põhjendatud arvamusele 20. veebruari 2006. aasta kirjaga.

14 Kuna komisjon ei jäänud rahule Saksamaa ametiasutuste vastusega põhjendatud arvamusele, esitas ta 1. juunil 2007 kõnesoleva hagi.

Hagi

15 Komisjoni hagi põhineb kolmel väitel. Esiteks väidab komisjon, et niivõrd kui Saksa õigusnormide alusel on õigus soodustusele välistatud piiriüleste töötajate puhul, kellel ei ole üldist maksukohustust, kujutavad need kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel, mis on vastuolus EÜ artikliga 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2. Komisjoni teise väite kohaselt on keeld kasutada subsideeritud kapitali omandisse lisanduva ja isikliku elukohana kasutatava eluaseme omandamiseks või ehitamiseks, kui see ei asu Saksamaa Liitvabariigi territooriumil, kaudne diskrimineerimine kodakondsuse alusel, mis on vastuolus EÜ artikliga 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2. Kolmanda väitega toob komisjon esile, et tagasimaksmise kohustus üldise maksukohustuse lõppemise korral on vastuolus EÜ artiklitega 12, 18 ja 39 ning määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2.

Esimene väide

Poolte argumendid

16 Komisjoni väitel on EStG §-s 79 sätestatud nõue, et kogumispensionilisa saamiseks peab isikul olema Saksamaal üldine maksukohustus, varjatud diskrimineerimine kodakondsuse alusel, mis on vastuolus EÜ artikliga 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2.

17 Ta leiab sisuliselt, et kõnealune kogumispensionilisa on Euroopa Kohtu praktika kohaselt sotsiaalne soodustus määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 tähenduses. Komisjoni väitel antakse asjaomastele isikutele kogumispensionilisa „üldiselt" seetõttu, et nad on töötajad, mis on objektiivne kriteerium. Kuna kogumispensionilepingud võeti kasutusele eesmärgiga täiendada nende isikute riiklikku pensioni, mille suurust

vähendati, on kõnealune lisa mõeldud toetusena sissemaksete tasumisel ning järelikult abina asjaomastele isikutele täiendava pensioni kogumiseks töötamisaja jooksul.

18 Komisjoni väitel hõlmab sotsiaalse soodustuse mõiste Euroopa Kohtu praktika kohaselt igal juhul soodustuse saajale selle tõttu antavaid eeliseid, et ta elab selle liikmesriigi territooriumil, kes soodustust annab. Nii on ka käesoleval juhul. Niisugune lähenemine kohtupraktikas on seletatav määruse nr 1612/68 artikli 7 eesmärgiga, milleks on lihtsustada Euroopa ühenduse sisest liikumist. Liikmesriigi kodanikele toetuse andmine võib nimelt mõjutada selle riigi tööturu võimalikku huvipakkuvust ja seega soodustada liikuvust. Komisjoni sõnul on piiriülesed töötajad seoses vanaduspensioni ettevalmistamist käsitlevate sätetega samas olukorras kui Saksamaal elavad töötajad ning neid mõjutab samamoodi see, kui vähendatakse Saksa riiklikku pensioni, mille jaoks nad sissemakseid teevad. EStG § 79 alusel aga tehakse nende kahe töötajate rühma vahel vahet, kuna kogumispensionilisa andmine sõltub sellest, kas pensioni saajal on Saksamaal üldine maksukohustus. Nimetatud üldise maksukohustuse tingimus on EStG § 1 kohaselt võrdväärne Saksamaa territooriumil elamisega ning järelikult on selle kohaldamisel välistatud kõnealuse õiguse andmine piiriülestele töötajatele.

19 Komisjon märgib, et piiriülestele töötajatele, kes ei ole enamasti Saksa kodakondsusega ja kelle tulu on maksustatud nende elukohaliikmesriigis vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingutele, mille Saksamaa on sõlminud muu hulgas Prantsuse Vabariigi ja Austria Vabariigiga, ei saa osaks samasugune kohtlemine, kui nendele maksukohustuslastele, kellel on üldine maksukohustus. Sellest tulenevalt ei ole neil õigust kõnealusele kogumispensionilisale ja nende suhtes toimub varjatud diskrimineerimine kodakondsuse alusel. Komisjon rõhutab selles osas, et piiriülesed töötajad ei saa paluda, et neid koheldaks kui isikuid, kellel on üldine tulumaksukohustus EStG § 1 lõike 3 alusel, kuna eespool viidatud lepingute kohaselt on nende Saksamaal saadud tulu maksustamise õigus antud eranditult teisele liikmesriigile.

20 Seoses Saksamaa Liitvabariigi argumendiga selle kohta, et puudub kohustus kogumispensionilepingut sõlmida, mille tõttu ei ole tema väitel võimalik pidada vaidlusalust pensionilisa sotsiaalseks soodustuseks, täpsustab komisjon, et kõnesoleva toetuse kvalifitseerimine sotsiaalse soodustusena ei sõltu sellest, kas see on osa kohustuslikust või vabatahtlikust süsteemist. Komisjon lisab, et vabatahtlik süsteem võib ka täiendada kohustuslikku kindlustussüsteemi, mis on nii just käesoleval juhul.

21 Komisjon selgitab, et diskrimineerimise etteheite aluseks olevad kaalutlused on asjakohased sõltumata sellest, kas kõnealust pensionilisa tuleb kvalifitseerida „sotsiaalse soodustuse" või „maksusoodustusena", kusjuures otsustav asjaolu on mõlemal juhul see, et Saksa töötajate olukorda, nagu ka piirüleste töötajate olukorda, iseloomustab nende kuulumine riiklikku pensionikindlustussüsteemi ja sellest tulenev pensionide muutumine tulevikus. Ta märgib, et kohtuotsusel Schumacker põhineva kohtupraktika (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225) kohane suhtarv viitab piiriüleste töötajate samastamisele liikmesriigi elanikega, mitte nendevahelisele eristamisele. Kuna piiriülesed töötajad on nõukogu 14. juuni 1971. aasta määruse (EMÜ) nr 1408/71 sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate ja nende pereliikmete suhtes (EÜT L 149, lk 2; ELT eriväljaanne 05/01, lk 35) alusel kohustuslikus korras kaitstud Saksa pensionikindlustussüsteemis, tuleb seotuse kriteeriumiks pidada seda süsteemi, mitte asjaomaste isikute maksustaatust.

22 Viidates 11. augusti 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493) ja eelkõige Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise näidislepingu (OECD maksuasjade komitee aruanne, 1977) artikli 21 lõikele 1, nendib komisjon, et Saksamaa Liitvabariigi maksusüsteemi ühtsusele tuginev argument ei ole asjakohane. Liikmesriik ei saa esitada sellist argumenti, kui ta ise on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu, sest ta võib küll maksustada tema territooriumil elavate isikute välisriigist saadava pensioni, aga ei saa maksustada tema poolt välisriigis elavatele isikutele makstavat pensioni.

23 Komisjon väidab ka, et EStG § 85 kohaselt on laste lisatoetus sotsiaalne soodustus, mida tuleb samuti määrata diskrimineerimata, nii et selle soodustuse õiguse allutamine

maksukohustuslase üldise maksukohustuse tingimusele rikub ka EÜ artikli 39 lõiget 2 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõiget 2.

24 Tuginedes lõpuks väljakujunenud kohtupraktikale ja eelkõige 30. septembri 1975. aasta otsusele kohtuasjas 32/75: Cristini (EKL 1975, lk 1085), 26. veebruari 1992. aasta otsusele kohtuasjas C-3/90: Bernini (EKL 1992, lk I-1071) ja 8. juuni 1999. aasta otsusele kohtuasjas C-337/97: Meeusen (EKL 1999, lk I-3289), väidab komisjon, et EStG § 79 alusel toetusesaaja abikaasale antav tuletatud pensionilisa on samuti vastuolus EÜ artikli 39 lõikega 2 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2. Nimelt toob abikaasale kehtestatud tingimus, et ta peab elama Saksamaa territooriumil, kaasa varjatud piirangu kodakondsuse alusel, kuna piiriüleste töötajate – kes ei ole üldiselt selle riigi kodanikud, kus nad töötavad – pereliikmed elavad tavaliselt töötaja elukohariigis.

25 Saksamaa Liitvabariik vaidleb vastu argumendile, et EStG §-s 79 ette nähtud Saksa üldise maksukohustuse tingimus kujutab endast EÜ artikli 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 rikkumist.

26 Nimetatud liikmesriik leiab, et kogumispensionilisa ei ole sotsiaalne soodustus määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 tähenduses, vaid maksusoodustus.

27 Tema väitel ei ole kõnealuse pensionilisa andmine seotud toetusesaaja töötajaks olemise objektiivse kriteeriumiga. EStG § 10a lõikest 1, millele EStG § 79 viitab, tuleneb, et esiteks ei sõltu õigus pensionilisale üksnes asjaolust, et huvitatud isik on töötaja ühenduse õiguse tähenduses, teiseks laieneb see soodustus ka füüsilisest isikust ettevõtjatele ja kolmandaks on arvestatava suurusega rühm töötajaid, nagu arstid,

kohustatud liituma nende kutsealast tuleneva erilise kutsealase kindlustussüsteemiga ja neil ei ole võimalik kasutada erikuludena mahaarvamist EStG § 10a alusel.

28 Samuti ei sõltu pensionilisa andmine elamisest Saksamaa territooriumil. EStG §-s 10a osutatud kohustuslik kuulumine kindlustussüsteemi on seotud töötamise kohaga, mitte elukohaga, nagu tuleneb määruse nr 1408/71 artikli 13 lõike 2 punktist a.

29 Erinevalt riiklikest sotsiaalkindlustussüsteemidest, mida iseloomustab sissemaksete tegemise kohustus, on kõnealuse pensionilisa saamise vajalik eeltingimus see, et kogumispensionileping sõlmitakse vabatahtlikult eraõigusliku kindlustusandjaga.

30 Saksamaa Liitvabariik lisab, et vastupidi komisjoni väidetele ei saa seadusandja põhjendustest teha vaieldamatuid järeldusi võetud meetme õigusliku kvalifitseerimise kohta. Saksa seadusandja valis nimelt selgelt maksualase lahenduse, et julgustada täiendava erapensioni kogumist, isegi kui ta lähtus sotsiaalsetest kaalutlustest.

31 Kogumispensionilisa on Saksamaa Liitvabariigi sõnul maksusoodustus määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 tähenduses. See liikmesriik selgitab, et esiteks viitab EStG § 79 seoses selle pensionilisa saamise õigusega EStG § 10a lõikele 1 ja teiseks sõltub selle pensionilisa saamine võimalusest teha erikulude mahaarvamisi, mis on ette nähtud EStG §-s 10a, kusjuures see paragrahv on selle maksuõiguse klassikalise süsteemi keskne säte. Erikulude mahaarvamise ja kogumispensionilisa vaheline tihe seos ei tulene ainult õigusaktis sisalduvatest viidetest, vaid ka asjaolust, et kõnealune pensionilisa on maksu alandamise ettemakse.

32 Saksamaa Liitvabariik leiab eespool viidatud kohtuotsusele Schumacker viidates, et ühenduse õiguse alusel ei ole erinev kohtlemine keelatud, sest seoses otseste maksudega ei ole riigi residendid ja mitteresidendid üldiselt sarnases olukorras, kuna mitteresidendi poolt riigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohas, ning kuna mitteresidendi maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema peamises elukohas.

33 Seetõttu väidab Saksamaa Liitvabariik, et põhimõtteliselt peab mitteresidendist töötaja olukorda arvesse võtma elukohariik, mitte töökohariik. Sellega seoses rõhutab ta 14. septembri 1999. aasta otsusele kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451) viidates, et kui piiriülene töötaja saab üle 90% oma tulust Saksamaal, võib ta vastavalt EStG § 3 lõikele 1 taotleda, et talle laieneks kord, mida kohaldatakse maksukohustuslasele, kelle suhtes kehtib Saksa üldine maksukohustus, ja saada seega õiguse teha erikulude mahaarvamisi. Kui Saksamaa Liitvabariigil ei ole maksustamise õigust, siis ei ole ta kohustatud andma piiriülestele töötajatele, kelle tulu on eranditult maksustatud elukohariigis, maksusoodustusi, mille eesmärk on julgustada täiendava pensioni kogumist.

34 Saksamaa Liitvabariik väidab veel, et vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid ei sisalda keelatud diskrimineerimist, isegi arvestades Euroopa Kohtu kehtestatud kriteeriume sotsiaalsete soodustuste andmise kohta. Saksa seadusandja eesmärk on nimelt õhutada isiklikku kogumispensioni moodustama isikuid, kellel on Saksa ühiskonnaga piisavalt tihe side 18. juuli 2007. aasta otsuse kohtuasjas C-213/05: Geven (EKL 2007, lk I-6347, punkt 28) tähenduses, kehtestamata rangelt asjaomaste soodustuste saamise tingimuseks elamist Saksamaa territooriumil. Saksamaa Liitvabariik leiab, et piiriülestel töötajatel, kelle olukorda reguleerivad topeltmaksustamise vältimise kahepoolsed lepingud, ei ole sellist tihedat seost ja et nad on vastupidi õiguslikult täielikult seotud oma elukohariigiga.

35 Abikaasadele antava pensionilisa osas vaidleb Saksamaa Liitvabariik samuti vastu sellele, et tegemist võiks olla keelatud ebavõrdse kohtlemisega, kuna abikaasal, kes ei ela Saksamaal, on samuti võimalik taotleda, et talle laieneks sama kord, mida kohaldatakse isikute suhtes, kellel on Saksamaal üldine maksukohustus, kui abikaasad saavad 90% ühisest tulust Saksamaal või kui nende välisriigis saadud tulu ei ületa 12 272 eurot.

36 Lõpuks, teise võimalusena esitab Saksamaa Liitvabariik õigustusena maksusüsteemi ühtsuse kaalutlused. EStG § 79 alusel antavast kogumispensionilisast ja erikulude mahaarvamisest sama seaduse § 10a alusel tuleneva soodustuse tasakaalustab kogumispensionilepingute alusel tehtud väljamaksete hilisem maksustamine EStG § 22 punkti 5 kohaselt.

Euroopa Kohtu hinnang

37 Kõigepealt tuleb märkida, et kõnesolev väide puudutab üksnes nende piiriüleste töötajate olukorda, kelle tulu on eranditult maksustatud nende asukohaliikmesriigis vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule, mille Saksamaa Liitvabariik on sõlminud teiste liikmesriikidega. Samuti tuleb rõhutada, et komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada liikmesriigi kohustuste rikkumine seoses sellega, et Saksa riik annab EStG §-s 79 ette nähtud kogumispensionilisa, mitte seoses võimalusega EStG § 10a lõike 1 alusel maksude osas maha arvata kogumispensionifondi tehtud sissemakseid. Lõpuks tuleb meenutada, et kõnesoleva väitega ei pea komisjon silmas üksnes vaidlusaluse pensionilisa andmist töötajale, vaid ka laste eest makstavat lisahüvitist ning toetusesaaja abikaasale antavat tuletatud pensionilisa.

38 Mis puutub esiteks kogumispensionilisa maksmisse töötajale, siis komisjon ja Saksamaa Liitvabariik vaidlevad selle üle, kas määratleda kõnealune pensionilisa

sotsiaalse soodustusena või vastupidi maksusoodustusena määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 tähenduses.

39 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab sotsiaalse soodustuse mõiste kõiki töölepinguga seotud või mitteseotud soodustusi, mida antakse oma riigi kodanikest töötajatele põhiliselt selle alusel, et neil on objektiivsete kriteeriumide alusel töötaja staatus, või lihtsalt selle alusel, et nad elavad riigi territooriumil, ning mille laiendamine ka teiste liikmesriikide kodanikest töötajatele võib seega hõlbustada nende liikumist ühenduse piires (12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-85/96: Martinez Sala, EKL 1998, lk I-2691, punkt 25, ja 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-287/05: Hendrix, EKL 2007, lk I-6909, punkt 48). Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohus on varem otsustanud, et „sotsiaalse soodustuse" mõiste määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 tähenduses hõlmab liikmesriigi õigusnormidega eakatele tagatud sissetulekut (vt 12. juuli 1984. aasta otsus kohtuasjas 261/83: Castelli, EKL 1984, lk 3199, punkt 11, ja 6. juuni 1985. aasta otsus kohtuasjas 157/84: Frascogna, EKL 1985, lk 1739, punkt 22).

40 Selleks et kvalifitseerida kogumispensionilisa kas sotsiaalse soodustusena või maksusoodustusena, tuleb analüüsida selle andmise eesmärki ja tingimusi, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 40.

41 Kohtutoimiku dokumentidest ilmneb, et kogumispensionilisa sai alguse sotsiaalsetel kaalutlustel. Nimelt loodi kõnealune pensionilisa eesmärgiga hüvitada riikliku pensioni taseme vähenemist tulevikus ning selles mõttes kujutab see endast finantsabi, mis on mõeldud julgustama asjaomaseid isikuid koguma täiendavat pensioni kogu oma töötamisaja jooksul.

42 Vastavalt EStG §-le 10a, mis viitab EStG §-le 79, antakse nimetatud pensionilisa peamiselt riikliku pensionikindlustuse alusel kindlustatud palgatöötajatele, sest neid mõjutab riikliku pensioni vähenemine esimesena. Veel tuleb märkida, et seda pensionilisa antakse olenemata toetusesaaja sissetulekust ning selle suurus sõltub nii kogumispensionilepingu alusel tehtud sissemaksetest kui ka nende ülalpeetavate laste

arvust, kelle eest toetusesaaja saab peretoetust. Lisaks tekib õigus pensionilisale selle kalendriaasta lõpus, mille jooksul neid sissemakseid tehti.

43 Järelikult on kogumispensionilisa sotsiaalne soodustus, mida antakse töötajale tema töötajaks olemise kui objektiivse kriteeriumi tõttu.

44 Toodud tõdemust ei sea kahtluse alla ükski Saksamaa Liitvabariigi esitatud argument.

45 See vaidlustamata asjaolu, et EStG § 10a kohaselt on ka teistel isikutel, kes ei ole töötajad ühenduse õiguse mõttes, õigus kõnealusele pensionilisale, ei ole asjakohane eitamaks selle soodustuse sotsiaalset laadi, kuna sotsiaalse soodustuse mõiste ei eelda sidet töölepingu alusel, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 39.

46 Tuleb täpsustada, et asjaolu, et teised isikute rühmad saavad seda pensionilisa olemata ise töötajad, näitab, et töötajate osas kehtestatud sotsiaalset eesmärki on laiendatud teistele isikutele, kes on samalaadses olukorras seoses riikliku pensionikindlustussüsteemiga.

47 Saksamaa Liitvabariigi poolt esile toodud asjaolu, et kogumispensionilepingu sõlmimine eraõigusliku kindlustusandjaga ja seejärel selle alusel sissemaksete tegemine on oma olemuselt vabatahtlikud, ei saa mõjutada vaidlusaluse pensionilisa kvalifitseerimist sotsiaalse soodustusena, kuna niisugune kvalifitseerimine ei eelda selle süsteemi kohustuslikkust, mille alusel pensionilisa antakse.

48 Saksamaa Liitvabariigi argumentidega, mille eesmärk on tõendada, et kogumispensionilisa on maksusoodustus, sest see on EStG § 10a kohaldamisest tuleneva maksualase kokkuhoiu ettemakse, ei saa nõustuda.

49 Kõnesolev väide ei käsitle nimelt kogumispensioni sissemaksete, millele on lisatud kõnealune pensionilisa, erikuludena mahaarvamise võimalust, mis on ette nähtud EStG §-s 10a, vaid EStG §-s 79 sätestatud kogumispensionilisa, mis on Saksa riigi poolt tagatav reaalne väljamakse eraldi igasugusest mahaarvamise võimalusest. See pensionilisa moodustab miinimumabi, mille eesmärk on julgustada täiendava pensioni kogumist sõltumata toetusesaaja sissetulekust, ja lisandub kogumispensioni kapitalile.

50 Kogumispensioni jaoks tehtud sissemaksete mahaarvamise võimalus on omakorda eraldi soodustus, mis võimaldab teatavatel tingimustel tagada lisakokkuhoiu, mille moodustab toetussumma ja EStG § 10a alusel tehtud mahaarvamisest tuleneva säästu vahe. See EStG §-st 10a tulenev sissemaksete mahaarvamise võimalus ei muuda järelikult kogumispensionilisa sotsiaalset laadi.

51 Siinkohal tuleb kindlaks teha, kas kogumispensionilisa kui sotsiaalse soodustuse määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 tähenduses andmisele sellise tingimuse kehtestamine, et töötajal oleks üldine maksukohustus Saksamaal, kujutab endast diskrimineerimist ühenduse õiguse mõttes.

52 Sellega seoses tuleb meenutada, et määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 kohaselt on töötajal, kes on liikmesriigi kodanik, teise liikmesriigi territooriumil samad sotsiaalsed ja maksusoodustused kui selle riigi kodanikest töötajatel. Väljakujunenud kohtuprak-

tika kohaselt võivad piirialatöötajad toetuda määruse nr 1612/68 artiklile 7 samamoodi nagu mis tahes muu selles sättes mainitud töötaja (eespool viidatud kohtuotsus Geven, punkt 15).

53 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt keelab nii EÜ artiklis 39 kui ka määruse nr 1612/68 artiklis 7 ette nähtud võrdse kohtlemise põhimõte mitte ainult ilmselge diskrimineerimise kodakondsuse alusel, vaid ka igasuguse varjatud diskrimineerimise, mis mõne muu tunnuse järgi vahet tehes toob faktiliselt kaasa samasuguse tagajärje (vt eelkõige 27. novembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-57/96: Meints, EKL 1997, lk I-6689, punkt 44, ja 24. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-35/97: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1998, lk I-5325, punkt 37).

54 Siseriiklik õigusnorm, mis ei ole objektiivselt õigustatud ega taotletava eesmärgiga proportsionaalne, kujutab endast kaudset diskrimineerimist, kui see võib oma olemuselt mõjutada pigem võõrtöötajaid kui selle riigi kodanikest töötajaid ning kui seetõttu tekib oht, et esimesena mainituid koheldakse halvemini (eespool viidatud kohtuotsused Meints, punkt 45, ja komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 38).

55 Tuleb tõdeda, et käesoleval juhul on kogumispensionilisa saamise õigusele EStG § 79 alusel seatud tingimuseks, et isikul oleks Saksa üldine maksukohustus. Saksamaal on üldine maksukohustus füüsilistel isikutel, kelle alaline või peamine elukoht on vastavalt EStG § 1 lõikele 1 Saksamaal ja kes esitavad sama § 1 lõike 3 kohaselt vastava taotluse ning täidavad lõikes 3 ette nähtud ranged nõuded.

56 Käesoleval juhul on aga kõnesolevas väites käsitletavad töötajad piiriülesed töötajad, kelle tulu on maksustatud eranditult nende elukohariigis vastavalt Saksamaa Liitvabariigi sõlmitud kahepoolsetele topeltmaksustamise vältimise lepingutele. Sellest tulenevalt ei ole neid töötajaid võimalik EStG § 1 lõike 3 alusel samastada

üldiste maksukohustuslastega, mida kostjaks olev liikmesriik möönab. Neil asjaoludel on Saksa üldise maksukohustuse tingimus võrdväärne elukohatingimusega.

57 Järelikult on kogumispensionilisa välistatud piiriüleste töötajate puhul, kelle elukoht on nende määratlusest tulenevalt teises liikmesriigis.

58 Pealegi tuleb märkida, et need piiriülesed töötajad on enamasti välismaalased, nii et Saksa kodanikest töötajad täidavad üldise maksukohustuse tingimuse kergemini kui asjaomased piiriülesed töötajad, millele Saksamaa Liitvabariik vastu ei vaidle.

59 Seega on kogumispensionilisa andmisele elukohatingimusega samaväärse tingimuse seadmine EÜ artikli 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 rikkumine.

60 Seda tõdemust ei sea kahtluse alla Saksamaa Liitvabariigi argument, mis tugineb eespool viidatud kohtuotsusele Geven ja mille kohaselt võib Saksa ühiskonnaga piisavalt tiheda seose puudumine õigustada seda, et keedutakse andmast sotsiaalset soodustust. EStG § 10a lõikest 1 ja §-st 79 tuleneb, et kogumispensionilisa saamiseks peab töötaja olema kindlustatud riikliku sotsiaalkindlustussüsteemi alusel. See kohustuslik kuulumine Saksa sotsiaalkindlustussüsteemi, tagades, et töötajad teevad sellesse sissemakseid, on piisavalt tihe seos Saksa ühiskonnaga, et piiriülestel töötajatel oleks õigus kõnealusele sotsiaalsele soodustusele.

61 Lisaks ei saa kostjaks olev liikmesriik selleks, et tõendada diskrimineerimise puudumist, edukalt tugineda piiriülestele töötajatele pakutud võimalusele saada samalaadseid või isegi soodsamaid toetusi oma elukohaliikmesriigis. Kõnealune kogumispensionilisa ei ole nimelt Saksamaal tulu maksustamisega seotud maksudest mahaarvamisest tulenev eelis, vaid Saksa riigi poolt antav minimaalne rahaline abi, mis on mõeldud selleks, et julgustada töötajaid koguma endale täiendavat pensioni, et kompenseerida riikliku pensioni vähenemist. Asjaolu, et piiriülesed töötajad võivad kasutada võimalikke maksusoodustusi oma elukohariigis, ei lõpeta diskrimineerimist, mis saab neile osaks seoses kogumispensionilisa andmisega.

62 Teise võimalusena väidab Saksamaa Liitvabariik, et ebavõrdne kohtlemine on õigustatud, et tagada maksusüsteemi ühtsus.

63 Sellega seoses piisab, kui märkida, et isegi eeldades, et selline diskrimineerimine sotsiaalse soodustuse andmisel võib olla õigustatud maksusüsteemi ühtsuse tõttu, ei saaks käesoleval juhul seda õigustust kasutada, kuna maksusüsteemi ühtsus on tagatud Saksamaa Liitvabariigi poolt teiste liikmesriikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kahepoolsete lepingutega (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 25).

64 Teiseks tuleb ka seoses töötaja ülalpeetavate laste eest EStG § 85 kohaselt antava lisatoetusega samadel põhjustel tõdeda, et Saksa üldise maksukohustuse seadmine selle lisa maksmise tingimuseks on vastuolus EÜ artikli 39 lõikega 2 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2.

65 Kolmandaks tuleb seoses toetusesaaja abikaasale EStG § 79 alusel tuletatud kogumispensionilisa maksmisega meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on määruse nr 1612/68 kohaldamisalasse kuuluva töötaja abikaasa selle määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2 võõrtöötajale tagatud võrdse kohtlemise kaudne

subjekt ja võib seetõttu taotleda tuletatud kogumispensionilisa, kui see on võõrtöötaja jaoks sotsiaalne soodustus (vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-212/05: Hartmann, EKL 2007, lk I-6303, punkt 25).

66 Käesolevas kohtuasjas on see nii. Tuletatud kogumispensionilisa laadne makse, mis aitab koguda täiendavat pensioni töötaja abikaasale, võimaldab parandada abielupaaride olukorda seoses nende tulevaste vanaduspensionidega ja toob kasu töötajale, sest aitab luua tingimusi, mis kataksid vanadusest tulenevaid riske tema perekonnas. Seega on niisugune makse asjaomaste piiriüleste töötajate jaoks sotsiaalne soodustus määruse nr 1612/68 artikli 7 lõike 2 tähenduses.

67 EStG §-st 79 ja § 26 lõikest 1 nende koostoimes ilmneb aga, et ka töötaja abikaasal peab olema Saksa üldine maksukohustus selleks, et tuletatud pensionilisa saada. Arvestades, et käesoleval juhul on üldise maksukohustuse tingimus EStG § 1 alusel samaväärne elukohatingimisega, kahjustaks selline tingimus eriti piiriüleseid töötajaid, kelle elukoht on nende määratlusest tulenevalt teises liikmesriigis, kus tavaliselt elavad ka nende pereliikmed (eespool viidatud kohtuotsus Meeusen, punkt 24).

68 Järelikult, kuna EStG §-s 79 on abikaasale kogumispensionilisa andmise tingimuseks seatud Saksa üldine maksukohustus, kujutab see endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel, mis on vastuolus EÜ artikliga 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2.

69 Eeltoodust tuleneb, et esimene väide on põhjendatud ning et kehtestades ja säilitades EStG §-de 79-99 sätted täiendava vanaduspensioni kohta, on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artiklist 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikest 2 tulenevaid kohustusi,

kuna nende sätete alusel puudub piiriülestel töötajatel ja nende abikaasadel õigus saada kogumispensionilisa, kui neil ei ole selles liikmesriigis üldist maksukohustust.

Teine väide

Poolte argumendid

70 Komisjon väidab, et kui seada subsideeritud kapitali kasutamisele isikliku eluaseme omandamiseks või ehitamiseks teatavate piirangutega tingimuseks selle, et kinnisvara asub riigi territooriumil, nagu on ette nähtud EStG §-s 92a, siis muudab see piiriüleste töötajate jaoks võimatuks kasutada kapitali, mille nad on säästnud, sellise eluaseme omandamiseks või ehitamiseks Saksamaa Liitvabariigi piirialadel. Niisugune piiriüleste töötajate kohtlemine on kaudne diskrimineerimine kodakondsuse alusel ja rikub seetõttu EÜ artikli 39 lõiget 2 ning määruse nr 1612/68 artikli 7 lõiget 2. Komisjon täpsustab, et töötajate vaba liikumise valdkonnas puudub diskrimineerimiskeelu puhul võimalus teha erandeid väikese osakaaluga juhtude osas.

71 Ta vaidleb vastu Saksamaa Liitvabariigi argumendile, et vaidlusalused sätted ei ole diskrimineerivad välismaalastest töötajate suhtes, kuna kõnealune meede avaldab sama mõju nii võõrtöötajatele kui ka Saksa töötajatele. Nimelt näitab pelk asjaolu, et piiriülesed töötajad moodustavad suure rühma inimesi, kes enamikul juhtudel ei koli oma töökohariiki Saksamaale, et nad kalduvad omandama eluaset oma elukohariigis, vastupidi Saksa töötajatele, kes omandavad elusaseme väljaspool oma riiki vaid erandjuhtudel. Komisjon leiab nii piiriülest liikumist puudutavate konkreetsete andmete kui ka kohtupraktika ja eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsuse põhjal

kohtuasjas C-152/03: Ritter-Coulais (EKL 2006, lk I-1711, punkt 36), et üldiselt on väljaspool Saksamaa territooriumi asuva kinnisvara omanikud sagedamini mitte-residendid kui residendid.

72 Saksamaa Liitvabariik vaidleb vastu argumendile, et subsideeritud kapitali kasutamine Saksamaal asuva isikliku eluaseme omandamiseks kujutab endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel. Nii Saksa töötajatel kui ka teiste liikmesriikide kodanikest töötajatel, kelle elukoht on väljaspool Saksamaa Liitvabariigi territooriumi, on võimatu kasutada kogumispensionilisa eluaseme omandamiseks või ehitamiseks väljaspool seda liikmesriiki.

73 Saksamaa Liitvabariik väidab, et EStG § 92a ei piira töötajate vaba liikumist, kuna sellel sättel puudub igasugune mõju töö asukoha valikule. Vastupidine järeldus tähendaks, et kõik soodustused, mida antakse üksnes töökohariigis, mitte elukohariigis, on tõenäolised töötajate vaba liikumise piirangud.

74 Teise võimalusena toob Saksamaa Liitvabariik esile, et igal juhul on ebavõrdne kohtlemine ja töötajate vaba liikumise piirang õigustatud sellistel üldise huvi põhjustel nagu abi andmine eluasemete ehitamiseks või kinnisvara valiku tagamine ja riigi sotsiaalkindlustussüsteemi kaitse.

Euroopa Kohtu hinnang

75 Kõigepealt tuleb märkida, et komisjon täpsustas kohtuistungil, et kõnesolev väide ei puuduta üksnes neid piiriüleseid töötajaid, kelle kogu tulu on maksustatud elukohariigis, vaid kõiki piiriüleseid töötajaid.

76 Selle väite raames tuleb uurida, kas EStG § 92a piirab võimalust kasutada sotsiaalset soodustust ja kujutab endast piirangut, mis on vastuolus EÜ artikliga 39 ning määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2, nagu väidab komisjon, kuna selle alusel on subsideeritud kapitali kasutamisele isikliku eluaseme omandamiseks või ehitamiseks seatud tingimus, et asjaomane kinnisvara asub Saksamaa territooriumil.

77 EStG § 92a kohaselt võib toetusesaaja kasutada kuni 50 000 euro suurust summat kogumispensionilepingu alusel kogutud ja subsideeritud kapitalist selleks, et omandada või ehitada tema omandisse lisanduv ja isikliku elukohana kasutatav eluase, mis asub Saksamaa Liitvabariigis.

78 Tuleb tõdeda, et asjaomast subsideeritud kapitali ei saa kasutada sellise elamu omandamiseks või ehitamiseks, mis asub piirialal väljaspool Saksamaa territooriumi.

79 Kuigi vastab tõele – nagu väidab Saksamaa Liitvabariik –, et kõnealust kapitali ei saa elamu omandamiseks või ehitamiseks väljaspool Saksamaa territooriumi kasutada ei Saksa ega piiriülesed töötajad ja et EStG § 92a ei käsitle otseselt mitteresidente, on viimati nimetatud siiski sagedamini kui residendid huvitatud elamu ostmisest väljaspool seda territooriumi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Ritter-Coulais, punkt 36).

80 Sellest tuleneb, et EStG § 92a alusel saab piiriülestele töötajatele osaks ebasoodsam kohtlemine kui Saksamaal elavatele töötajatele ja seetõttu kujutab see endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

81 Siinkohal tuleb uurida, kas piiriüleste töötajate ebasoodne kohtlemine on õigustatud saavutamaks eesmärk tagada eluasemete adekvaatne pakkumine ja säilitada riiklik sotsiaalkindlustussüsteem, nagu väidab Saksamaa Liitvabariik.

82 Mis puutub esiteks eesmärki tagada piisav eluasemete pakkumine, siis tuleb märkida, et isegi kui eeldada, et see eesmärk kannab endas ülekaalukat üldist huvi, siis EStG §-s 92a kehtestatud tingimus, et omandatav või ehitatav eluase peab asuma Saksamaa territooriumil, ületab igal juhul nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikku, kuna seda eesmärki oleks võimalik saavutada ka siis, kui piiriülesed töötajad asuksid edaspidigi elama pigem teise liikmesriigi kui Saksamaa territooriumile (vt selle kohta 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-152/05: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2008, lk I-39, punktid 27 ja 28).

83 Pealegi ei saa nõustuda kostjaks oleva liikmesriigi argumendiga, mis tugineb ohule, et tekib konflikte teiste liikmesriikide eluasemepoliitikaga, kuna käesolevas kohtuasjas ei ole sellist ohtu tõendatud, arvestades, et Saksamaa Liitvabariik viitab üksnes üldiselt sellele, et kui laiendada võimalust kasutada asjaomast kogumispensioni kapitali teiste liikmesriikide territooriumil asuva eluaseme omandamiseks või ehitamiseks, siis võib see häirida nende riikide eluasemepoliitikat.

84 Mis puutub teiseks riikliku sotsiaalkindlustussüsteemi kaitsesse, siis ilmneb 11. jaanuari 2007. aasta otsusest kohtuasjas C-208/05: ITC (EKL 2007, lk I-181, punkt 43), et sotsiaalkindlustussüsteemi rahalise tasakaalu raske kahjustamise oht võib endast kujutada üldisest huvist tulenevat ülekaalukat põhjust. Selline oht ei ole käesoleval juhul siiski tõendatud. Saksamaa Liitvabariik piirdus nimelt selle märkimisega, et kui toetusesaajate kasutada on eluase, mille omanikud nad on, siis puudub oht, et nad peaksid pensioni ajal kandma üürikulu, ning nad ei pea seetõttu kasutama sotsiaalkindlustushüvitisi. Pealegi oleks seda eesmärki võimalik samavõrd saavutada, kui kogumispensioni kapitali saaks kasutada väljaspool Saksamaa territooriumi asuva elamu omandamiseks.

85 Eeltoodust järeldub, et kõnesolev väide on põhjendatud ja et kuna Saksamaa Liitvabariik ei võimalda piiriülestel töötajatel kasutada subsideeritud kapitali isikliku eluaseme omandamiseks või ehitamiseks, kui see eluase ei asu Saksamaal, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artiklist 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikest 2 tulenevaid kohustusi.

Kolmas väide

Poolte argumendid

86 Komisjon on arvamusel, et EStG §-dest 93–95 tulenev kohustus tagastada kogumispensionilisa juhul, kui lõppeb üldine maksukohustus, rikub EÜ artiklit 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõiget 2 ning EÜ artikleid 12 ja 18.

87 Nimelt esiteks põhjustavad kõnealused õigusnormid töötajate vaba liikumise osas kaudset diskrimineerimist, kuna neid kohaldatakse kõikide piiriüleste töötajate ja teiste võõrtöötajate suhtes, samas kui need on kaks töötajate rühma, kelle puhul on erinevalt Saksa töötajatest sagedamini – ja eriti siis, kui nad lahkuvad oma töökohalt, et minna tööle teise liikmesriiki – oht, et neil lakkab Saksamaal olemast üldine maksukohustus. Lisaks on tõenäoline, et kõnealused õigusnormid vähendavad pensionilisa tähtsust võõrtöötajate silmis, sest nad võivad algusest peale loobuda seda taotlemast, et vältida hilisemat tagasimaksmist.

88 Komisjon väidab samuti, et kõnealused sätted piiravad töötajate vaba liikumist. Viidates võrdluseks 11. märtsi 2004. aasta otsusele kohtuasjas C-9/02: de Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409), toob ta esile, et töötajad, kelle töö on Saksamaal, kuid elukoht väljaspool seda liikmesriiki, on ebasoodsamas olukorras kui need, kes elavad jätkuvalt

Saksamaal, sest kui esimesed otsustavad asuda elama väljapoole Saksamaa Liitvabariiki, omastab see liikmesriik teatava osa nende varast.

89 Nende kahe olukorra erinevus, mis seisneb selles, et isikud, kes lahkuvad Saksamaalt, peavad kogumispensionilisa tagastama kohe, kui lõppeb üldine maksukohustus selles riigis, ja Saksamaale jäävatele isikutele tehtavad väljamaksed maksustatakse hiljem, ei muuda komisjoni hinnangut, sest see erinevus muutub ilmseks alles pärast mitmekümne aasta möödumist ning sellel puudub igasugune mõju tagastamiskohustuse veenvale laadile.

90 Komisjon lisab, et isegi kui tagasimaksmise tingimused leevendavad kõnealuseid rangeid õigusnorme, siis need ei sea kahtluse alla tagasimaksmise põhimõtet ennast.

91 Pealegi ei saa Saksamaa Liitvabariik komisjoni sõnul tugineda sellele, et tal puudub õigus maksustada tema territooriumilt lahkuvatele isikutele tehtavaid tulevasi väljamakseid, kui maksusüsteemi ühtsusest tulenevale õigustusele, sest see ühtsus on juba tagatud topeltmaksustamise vältimise kahepoolsete lepingutega.

92 Teiseks leiab komisjon ühelt poolt seoses EÜ artikliga 12, et tagasimaksmise kohustus on selle artikliga vastuolus olev varjatud diskrimineerimine, sest see mõjutab põhiliselt välismaalasi. Niisugune hinnang põhineb tõdemusel, et Saksamaal töö lõppedes on peamiselt välismaalastest töötajad need, kes on sunnitud sellest liikmesriigist lahkuma, samas kui see, et asjaomase liikmesriigi kodanikud otsustavad pensioniea välisriigis mööda saata, on väga harv juhus. Teiselt poolt on rikutud ka EÜ artiklit 18.

Tagasimaksmise kohustus veenab Euroopa Liidu kodanikke olenemata nende kodakondsusest – sealhulgas Saksa kodanikke – mitte asuma elama teise liikmesriiki.

93 Saksamaa Liitvabariik vaidleb vastu argumendile, et EStG § 95 rikub töötajate vaba liikumise põhimõtet ning EÜ artikleid 12 ja 18.

94 Ta väidab kõigepealt, et tagasimaksmise kohustus üldise maksukohustuse lõppemise puhul ei ole tegelikkuses töötajate või kodanike vaba liikumise piirang, sest see ei heiduta huvitatud isikuid välisriiki tööle või elama asumast. Nimelt tuleb toetusesaajal tagasi maksta vaid EStG §-s 79 ja järgmistes paragrahvides osutatud pensionilisa ning EStG §-s 10a ette nähtud erikulude mahaarvamisest tuleneva maksusoodustuse summad. Ühtegi muud „lahkumismaksu" ei ole ette nähtud, erinevalt kohtuasjadest, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus de Lasteyrie du Saillant ja 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409).

95 Saksamaa Liitvabariik lisab, et EStG § 95 lõike 2 kohaselt võib tagasimaksmist maksukohustuslase taotlusel edasi lükata kogumispensionilepingu väljamaksete tegemise perioodi alguseni ja tagasi võib maksta maksimaalselt 15% osadena selle lepingu alusel makstavast pensionist, mistõttu maksukohustuslasel on võimalik muuta oma töötamise kohta ja elukohta ilma otseste maksukohustusteta. Lisaks vabastatakse asjaomane isik tagasimaksmise kohustusest juhul, kui tema suhtes hakkab uuesti kehtima Saksa üldine maksukohustus. Kostjaks olev liikmesriik järeldab eespool viidatud kohtuotsusest N, et tagasimaksmise kohustuse peatamine ilma tagatise nõudmiseta võib kaotada tema territooriumilt lahkumisega seonduva maksu kohustuse piirava olemuse.

96 Veel väidab Saksamaa Liitvabariik mitme näite najal, et üldise maksukohustuse kaotamine ei too piiriülesele töötajale ega kodanikule kaasa maksualast kahju, mille põhjal võiks öelda, et tegemist on varjatud diskrimineerimisega. Nimelt, kuigi

toetusesaajad, kelle puhul üldine maksukohustus lõppeb, peavad küll maksusoodustuse tagastama, ei maksustata siiski hiljem neile kogumispensionilepingu alusel tehtavaid väljamakseid, millele neil on õigus kuni maksukohustuse lõppemiseni tehtud sissemaksete alusel. Tagasimaksmise kohustuse hüvitavad vähemalt samaväärsed maksualased soodustused.

97 Lõpuks, teise võimalusena väidab Saksamaa Liitvabariik, et EStG § 95 on samuti õigustatud maksusüsteemi ühtsuse kaalutlustel.

Euroopa Kohtu hinnang

98 Esiteks, seoses väite selle osaga, mille kohaselt kohustus maksta pensionilisa üldise maksukohustuse lõppemise puhul tagasi on diskrimineeriv, tuleb meenutada, et vastavalt kohtupraktikale on EÜ artikkel 12, mis kehtestab üldise kodakondsuse alusel diskrimineerimise keelu, iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes ühenduse õigusega reguleeritud valdkondades, mille tarvis EÜ asutamislepingus diskrimineerimiskeelu erinorme ei sätestata (vt eelkõige 30. mai 1989. aasta otsus kohtuasjas 305/87: komisjon *vs*. Kreeka, EKL 1989, lk 1461, punktid 12 ja 13, ning 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann, EKL 2007, lk I-8491, punkt 28).

99 Töötajate vaba liikumise valdkonnas on aga see põhimõte rakendatud EÜ artikliga 39 ja määruse nr 1612/68 artikliga 7 (vt selle kohta 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-94/07: Raccanelli, EKL 2008, lk I-5939, punkt 45).

100 Seetõttu tuleb just nende sätete alusel võrrelda kohtlemist, mis saab osaks töötajatele, kes pärast Saksa üldise maksukohustuse lõppemist jäävad Saksamaa territooriumile, sellega, kuidas koheldakse töötajaid, kes sellest riigist lahkuvad.

101 Vastavalt EStG §-dele 93–95 nende koostoimes peab toetusesaaja, kes lahkub oma alalisest või peamisest elukohast Saksamaa territooriumil ning kellel seega ei ole enam üldist maksukohustust, tagasi maksma saadud kogumispensionilisa ja vastaval juhul ka EStG § 10a alusel mahaarvatud erikulud.

102 Tuleb aga märkida, et käesoleval juhul lahkuvad võõrtöötajad, kes on tavaliselt välismaalased, tõenäolisemalt Saksamaa territooriumilt selleks, et asuda tööle või elama teise liikmesriiki ja nende puhul lõppeb Saksa üldine maksukohustus seega tõenäolisemalt. Järelikult kannatavad võõrtöötajad tõenäoliselt rohkem ebasoodsa kohtlemise all kui Saksa töötajad.

103 Pealegi võivad vaidlusalused sätted vähendada pensionilisa olulisust üksnes võõrtöötajate jaoks. Nimelt ei saa välistada, et võõrtöötajad, kes soovivad vältida iga võimalust, et hiljem, pärast nende Saksa üldise maksukohustuse lõppemist tuleb kogumispensionilisa tagasi maksta, loobuvad kohe alguses sellest pensionilisast. Sellisel juhul ei ole tulevikus riikliku pensioni vähenemist kuidagi hüvitatud.

104 Sellest tulenevalt kujutavad vaidlusalused sätted endast võõrtöötajate kaudset diskrimineerimist.

105 Toodud tõdemust ei sea kahtluse alla Saksamaa Liitvabariigi viidatud asjaolu, et kogumispensionilepingu alusel hiljem tehtavad väljamaksed ei ole Saksamaal

maksustatud juhul, kui töötajad Saksamaalt lahkuvad. See asjaolu ei ole nimelt asjakohane, kuna õigus neid väljamakseid maksustada anti teiste liikmesriikide ja Saksamaa Liitvabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kahepoolsete lepingute alusel üle nendele teistele liikmesriikidele, mida Saksamaa Liitvabariik ka möönab. See, et Saksamaa territooriumile jäävatele töötajatele tehtavaid väljamakseid maksustatakse vastaval juhul alles mitme kümnendi möödudes, ei ole pealegi võrreldav kohustusega tagastada pensionilisa kohe pärast Saksa üldise maksukohustuse lõppemist, mis lasub neil, kes sellest riigist lahkuvad.

106 Teiseks tuleb seoses väite selle osaga, mille kohaselt on kohustus Saksa üldise maksukohustuse lõppemise puhul pensionilisa tagastada veenev, kõigepealt meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on EÜ artiklit 18, milles on üldiselt sätestatud iga liidu kodaniku õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, seoses töötajate vaba liikumisega täpsustatud EÜ artiklis 39 (eespool viidatud kohtuotsus Hendrix, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

107 Õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikel lahkuda või veenavad neid mitte lahkuma päritoluriigist, et kasutada oma õigust vabalt liikuda, kujutavad endast selle vabaduse piirangut isegi siis, kui neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste töötajate kodakondsusest (vt eespool viidatud kohtuotsus ITC, punkt 33, ja 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-345/05: komisjon *vs.* Portugal, EKL 2006, lk I-10633, punkt 16).

108 Õigusega vabalt liikuda oleks nimelt vastuolus, kui töötajat või tööotsijat koheldaks päritoluliikmesriigis ebasoodsamalt kui juhul, kui ta ei oleks kasutanud asutamislepinguga antud vaba liikumisega seotud võimalusi (eespool viidatud kohtuotsus ITC, punkt 34).

109 Kuna vaidlusalused sätted seavad toetusesaajale kohustuse tagastada Saksa üldise maksukohustuse lõppemise puhul sellelt riigilt saadud kogumispensionilisa, siis on iga Saksa töötaja, kes soovib EÜ artikli 39 alusel kasutada oma õigust vabalt liikuda ja õigust asuda eelkõige elama teise liikmesriiki, ebasoodsamas olukorras kui töötaja, kes jääb sellesse liikmesriiki elama ja kellel on jätkuvalt Saksa üldine maksukohustus. Niisugune kohtlemise erinevus võib veenda Saksa kodanikest töötajaid mitte töötama väljaspool Saksamaa Liitvabariiki.

110 Toodud järeldust kinnitab vastupidi kostjaks oleva liikmesriigi väidetele vaidlusalustes sätetes kehtestatud tagasimaksmise üksikasjalike eeskirjade analüüs. Kuigi ühelt poolt võivad need eeskirjad tõepoolest leevendada asjaomaseid rangeid õigusnorme, mõjutavad need siiski jätkuvalt töötajaid, kelle Saksa üldine maksukohustus lõppeb ainuüksi selle tõttu, et nad asuvad elama teise liikmesriiki. Teiselt poolt, kuigi on võimalik paluda pensionilisa tagastamise peatamist ilma intressideta, ei määrata seda peatamist automaatselt, vaid toetusesaaja taotlusel. Lisaks, kuigi pärast tagasimaksmise perioodi algust on võimalik moratooriumi pikendada, tehakse seda tingimusel, et vähemalt 15% kogumispensionilepingu alusel tehtud väljamaksetest on tagastatud. Kõnealused tagasimaksmise eeskirjad on piiravad, kuna nende tõttu kaotab kogumispensionilisa saaja võimaluse kasutada sotsiaalset soodustust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus N, punkt 36).

111 Vaidlusaluste sätete veenvusele aitab kaasa ka Saksamaa Liitvabariigi poolt viidatud asjaolu, et EStG § 95 lõike 3 kohaselt tagastatav summa, mille suhtes on täitmine peatatud, vabastatakse, kui asjaomase isiku suhtes hakkab uuesti kehtima üldine maksukohustus. Nimelt ei muuda see § 95 lõige 3 veenvat mõju nende töötajate suhtes, kes elavad kestvalt teises liikmesriigis, sest isegi kui tagastatav summa vabastatakse, kui nende suhtes hakkab uuesti kehtima üldine maksukohustus, on nad lõplikult kaotanud juba tagastatud toetusesumma.

112 Neil asjaoludel kahjustab EStG §-de 93–95 kohaldamine nende koostoimes töötajate vaba liikumist.

113 Saksamaa Liitvabariik väidab veel, et tagasimaksmiskohustus on õigustatud tema maksusüsteemi ühtsuse säilitamisega. Kuna aga maksuühtsus on tagatud topeltmaksustamise vältimise kahepoolsete lepingutega, mille Saksamaa Liitvabariik on sõlminud teiste liikmesriikidega, siis ei saa ta tõhusalt sellele õigustusele tugineda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 25).

114 Järelikult on vaidlusalused sätted vastuolus EÜ artikliga 39 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikega 2.

115 Majanduslikult mitteaktiivsete isikute osas tuleb samadel põhjustel teha sama järeldus seoses EÜ artikli 18 rikkumist käsitleva väitega.

116 Eespool toodud kaalutlustest tuleneb, et kolmas väide on põhjendatud, ja järelikult, kuna Saksamaa Liitvabariik nõuab EStG §-de 93–95 alusel pensionilisa tagasimaksmist juhul, kui lõppeb Saksa üldine maksukohustus, on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artiklitest 18 ja 39 ning määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikest 2 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

117 Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Saksamaa Liitvabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Kehtestades ja säilitades tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) §-de 79–99 sätted täiendava vanaduspensioni kohta, on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artiklist 39, nõukogu 15. oktoobri 1968. aasta määruse (EMÜ) nr 1612/68 töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires artikli 7 lõikest 2 ning EÜ artiklist 12 tulenevaid kohustusi, kuna nende sätete alusel:**

   – **jäetakse piiriülesed töötajad ja nende abikaasad ilma õigusest saada kogumispensionilisa, kuna neil ei ole selles liikmesriigis üldist maksukohustust;**

   – **ei võimaldata piiriülestel töötajatel kasutada subsideeritud kapitali isikliku elukohana kasutatava eluaseme omandamiseks või ehitamiseks, kui see ei asu Saksamaal ja**

– **nähakse ette saadud pensionilisa tagastamise kohustus selles samas liikmesriigis üldise maksukohustuse lõppemise korral.**

2. Mõista kohtukulud välja Saksamaa Liitvabariigilt.

Allkirjad