TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2009. gada 10. septembrī *

Lieta C-269/07

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2007. gada 6. jūnijā cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Melss [*W. Mölls*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Vācijas Federatīvo Republiku, ko pārstāv K. Blaške [*C. Blaschke*] un M. Lumma [*M. Lumma*], pārstāvji, kuriem palīdz D. Vellišs [*D. Wellisch*], *Rechtsanwalt*, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — vācu.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši K. Šīmans [*K. Schiemann*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents) un K. Toadere [*C. Toader*],

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre R. Šereša [*R. Şéreş*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 17. decembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2009. gada 31. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasību Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, pieņemot un atstājot spēkā federālā Likuma par ienākumu nodokli (*Einkommensteuergesetz*; turpmāk tekstā — "*EStG*") 79.–99. punktā esošos noteikumus par vecuma papildpensiju, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi savas saistības, kas tai izriet no EKL 39. panta un Padomes 1968. gada 15. oktobra Regulas (EEK) Nr. 1612/68

par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos Kopienā (OV L 257, 2. lpp.) 7. panta, kā arī no EKL 12. un 18. panta normas, ciktāl tās:

— pārrobežu darba ņēmējiem (un viņa laulātajiem) liedz tiesības uz papildpensiju, ja vien tiem nav pienākuma maksāt nodokli pilnā apmērā šajā dalībvalstī;

— nepieļauj, ka uzkrātais kapitāls tiek izmantots īpašumā esošam mājoklim paša dzīvošanai, ja šī mājokļa nav Vācijā;

— beidzoties pienākumam maksāt nodokli pilnā apmērā, prasa atmaksāt finansiālo atbalstu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

2 Regulas Nr. 1612/68 7. panta 1. un 2. punkts ir šādi:

"1. Darba ņēmējam, kas ir dalībvalsts pilsonis, citā dalībvalstī pilsonības dēļ nedrīkst piemērot citādus darba un nodarbinātības nosacījumus kā minētās valsts darba ņēmējiem, īpaši attiecībā uz atalgojumu, atlaišanu un bezdarba gadījumā — atjaunošanu darbā vai atkārtotu pieņemšanu darbā.

2. Šāds darba ņēmējs bauda tādas pašas sociālās un nodokļu priekšrocības kā attiecīgās valsts darba ņēmēji."

Valsts tiesiskais regulējums

3 *EStG* 1. pantā noteikts šādi:

"1. Fiziskas personas, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta ir Vācijā, ir pilnībā apliekamas ar ienākuma nodokli. [..]

[..]

3. Pēc to lūguma fiziskas personas bez dzīvesvietas un bez pastāvīgās uzturēšanās vietas Vācijā var būt pilnībā apliekamas ar ienākuma nodokli saskaņā ar 49. punktu tiktāl, ciktāl tās saņem ienākumus valstī, ar nosacījumu, ka to ienākumi kalendārā gada laikā vismaz 90 % apmērā ir apliekami ar Vācijas ienākuma nodokli vai ja to ienākumi, kas nav apliekami ar Vācijas ienākuma nodokli, kalendārā gada laikā nepārsniedz EUR 6136 [..].

[..]"

4 *EStG* 10.a panta 1. punktā ir noteikts, ka personas, kuras ir apdrošinātas saskaņā ar valsts sociālā nodrošinājuma pensiju sistēmu, var ik gadu kā īpašos izdevumus līdz zināmai robežvērtībai atskaitīt iemaksas savā pensijas uzkrājumā kopā ar pensijas

uzkrājuma bonusu, kas piešķirts saskaņā ar 79. un nākamajiem punktiem. Saskaņā arī ar šo noteikumu papildus personām, kuras ir valsts sociālā nodrošinājuma sistēmā, citas personu kategorijas bauda šos atskaitīšanas nosacījumus. *EStG* 10.a panta 2. punktā ir noteikta saistība starp pensijas uzkrājuma iemaksu kā īpašo izdevumu atskaitījumu un *EStG* 79. pantā paredzētā pensijas uzkrājuma bonusa piešķiršanu, nosakot, ka ir jāpiemēro nodokļu maksātājam visizdevīgākais režīms.

5 *EStG* 79. pantā ar nosaukumu "Nodokļu atvieglojumu saņēmēji" noteikts, ka:

"Nodokļu maksātāji, kam ir neierobežots pienākums maksāt ienākuma nodokli un kas saņem nodokļu atvieglojumus saskaņā ar 10.a panta 1. punktu, ir tiesības uz pensijas uzkrājuma bonusu (bonuss). To laulāto pāru gadījumā, kas ir izpildījuši 26. panta 1. punktā noteiktos nosacījumus, ja tikai viens no laulātajiem saņem atvieglojumu saskaņā ar pirmo ievilkumu, arī otrs laulātais var saņemt bonusu, ja pensijas uzkrājuma līgums ir uz viņu vārda."

6 Saskaņā ar *EStG* 83. pantu ar nosaukumu "Pensijas uzkrājuma bonuss" bonuss, ko veido pamatpiešķīrums un piemaksa par bērniem, tiek piešķirts atbilstoši iemaksām pensijas uzkrājumā.

7 *EStG* 84. pantā norādīta pamatpiešķīruma summa, uz ko var pretendēt katrs no saņēmējiem.

8 *EStG* 85. pantā norādīta papildsumma par bērniem, par kuriem viņš saņem ģimenes pabalstu, uz ko var pretendēt pamatpiešķīruma saņēmējs.

9 Saskaņā ar 92.a pantu ar nosaukumu "Izmantošana īpašumā esošam mājoklim paša dzīvošanai":

"1. Pensijas uzkrājuma bonusa saņēmējs var izmantot vismaz EUR 10 000 no kapitāla, kas izveidots saskaņā ar pensijas uzkrājuma līgumu un uzkrāts saskaņā ar 10.a pantu vai šo sadaļu, mājokļa iegādei īpašumā vai būvniecībai paša dzīvošanai vai dzīvokļa iegādei vai būvniecībai valsts teritorijā (pensijas uzkrājuma mājokļa daļa). Maksimālā summa, ko var izmantot pirmā teikuma izpratnē, ir EUR 50 000.

[..]"

10 *EStG* 93. pantā ar nosaukumu "Nepareiza izmantošana" noteikts, ka pensijas uzkrājumā uzkrātā kapitāla nepareizas izmantošanas gadījumā saņēmējam ir jāatmaksā saņemtie pensijas uzkrājuma bonusi kopā ar summām, kuras atskaitītas kā īpašie izdevumi saskaņā ar *EStG* 10.a pantu. *EStG* 94. pants nosaka [piemērojamo] procedūru nepareizas izmantošanas gadījumā.

11 Saskaņā ar *EStG* 95. pantu ar nosaukumu "Pienākuma maksāt nodokli pilnā apmērā par bonusa saņēmēja ienākumiem izbeigšanās":

"1. 93. un 94. pants ir piemērojami *mutatis mutandis*, ja saņēmēja domicila vai parastās dzīvesvietas vairs nav Vācijā un līdz ar to viņam vairs nav jāmaksā nodokļi pilnā apmērā, vai ja nav iesniegts lūgums saskaņā ar *EStG* 1. panta 3. punktu.

2. Pēc saņēmēja lūguma attiecīgās summas atmaksa (93. panta 1. punkta pirmais teikums) tiek atlikta uz [pensijas] izmaksas posma sākumu (*Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz* 1. panta 1. punkta 2) apakšpunkts). Moratorijs tiek pagarināts, ja vismaz 15 % no pabalstiem saskaņā ar pensijas uzkrājuma līgumu tiek izmantoti atmaksai. Moratorija procenti netiek noteikti. [..]

3. 1. punktā paredzētajos gadījumos, ja atkal tiek izpildīts nodokļu maksāšanas pilnā apmērā nosacījums vai ja ir iesniegts 1. panta 3. punktā paredzētais lūgums, centrālā iestāde atbrīvo atmaksājamo summu, kurai tika piemērots moratorijs. [..]"

Pirmstiesas procedūra

12 Uzskatot, ka *EStG* 79.–99. pantā esošie noteikumi par vecuma papildpensiju neatbilst Kopienu tiesībām, Komisija 2003. gada 16. decembrī šajā sakarā nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai brīdinājuma vēstuli. Vācijas Federatīvā Republika atbildēja ar 2004. gada 19. februāra vēstuli, apstrīdot jebkādu Kopienu tiesību pārkāpumu.

13 Ar 2005. gada 19. decembra vēstuli Komisija nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai argumentēto atzinumu, aicinot šo dalībvalsti veikt pasākumus, kas vajadzīgi, lai panāktu atbilstību prasībām divu mēnešu laikā, skaitot no tā saņemšanas brīža. Ar 2006. gada 20. februāra vēstuli šī dalībvalsts atbildēja uz argumentēto atzinumu.

14 Nebūdama apmierināta ar Vācijas iestāžu sniegto atbildi, Komisija 2007. gada 1. jūnijā nolēma celt šo prasību.

Par prasību

15 Komisijas prasība balstīta uz trīs iebildumiem. Ar pirmo iebildumu Komisija apgalvo, ka, nošķirot pārrobežu darba ņēmējus, kas nemaksā nodokļus Vācijā pilnā apmērā, no bonusa saņemšanas, Vācijas tiesiskais regulējums rada ar EKL 39. pantu un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktu nesaderīgu netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ. Saskaņā ar otro iebildumu aizliegums izmantot uzkrāto kapitālu mājokļa iegādei īpašumā vai būvniecībai lietošanai paša dzīvošanai, ja tā nav Vācijas Federatīvajā Republikā, esot ar EKL 39. pantu un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktu nesaderīga netieša diskriminācija pilsonības dēļ. Ar trešo iebildumu Komisija norāda, ka atmaksas pienākums, beidzoties pienākumam maksāt nodokļus pilnā apmērā, ir pretrunā EKL 12., 18. un 39. pantam, kā arī Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktam.

Par pirmo iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

16 Komisija uzskata, ka *EStG* 79. pants, paredzot pensijas uzkrājuma bonusa piešķiršanu nodokļu maksātājiem, kuri maksā nodokļus pilnā apmērā Vācijā, ir slēpta diskriminācija pilsonības dēļ, kas ir pretrunā EKL 39. pantam un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktam.

17 Būtībā tā uzskata, ka pensijas uzkrājuma bonuss saskaņā ar Tiesas judikatūru ir sociālā priekšrocība saskaņā ar Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktu. Pensijas uzkrājuma bonuss, kā uzskata Komisija, tiekot "parasti" piešķirts fiziskām personām sakarā ar objektīvu darba ņēmēja statusu. Tā kā pensijas uzkrājuma līgumi tika ieviesti, lai papildinātu minēto personu likumā noteikto pensiju, kuras līmenis tika pazemināts, šī

bonusa mērķis esot arī atbalsts iemaksu veikšanai un tādējādi palīdzība ieinteresētajām personām izveidot papildpensiju to profesionālās dzīves gaitā.

18 Katrā ziņā saskaņā ar Tiesas judikatūru šajā jautājumā sociālās priekšrocības jēdziens attiecas uz priekšrocībām, kas piešķirtas sakarā ar saņēmēja dzīvesvietu valsts teritorijā. Tāds esot gadījums šajā lietā. Šī judikatūrā paustā pieeja esot izskaidrojama ar Regulas Nr. 1612/68 7. panta mērķi — atvieglot mobilitāti Eiropas Kopienā. Pabalstu piešķiršana kādas dalībvalsts iedzīvotājiem varot tiešām ietekmēt pievilkšanas spēku, ko varētu izrādīt šīs valsts darba tirgus, un tādējādi varētu pat veicināt mobilitāti. Kā uzskata Komisija, pārrobežu darba ņēmēji ir tādā pašā stāvoklī kā darba ņēmēji Vācijas pilsoņi attiecībā uz noteikumiem par gatavošanos pensijai un tos vienādi skar samazinājums Vācijas sociālā nodrošinājuma sistēmā, kurā tie veic iemaksas. *EStG* 79. pants tomēr nošķirot šīs divas darba ņēmēju kategorijas, pakārtojot pensijas uzkrājuma bonusa piešķiršanu nosacījumam, ka saņēmējam jāmaksā nodokļi Vācijā pilnā apmērā. Atbilstoši *EStG* 1. panta noteikumiem šis nosacījums esot sinonīms prasībai par dzīvesvietu valsts teritorijā un tādējādi nošķirot pārrobežu darba ņēmējus no šī bonusa saņemšanas.

19 Komisija norāda, ka pārrobežu darba ņēmēji, kuri lielākoties nav Vācijas pilsoņi un kuru ienākumi tiek aplikti ar nodokli to mītnes valstī saskaņā ar divpusējo nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju, ko Vācijas Federatīvā Republika ir noslēgusi tostarp ar Francijas Republiku un Austrijas Republiku, netiek uzskatīti par nodokļu maksātājiem, kas maksā nodokļus pilnā apmērā. Tādēļ tie nevarot saņemt attiecīgo pensijas uzkrājuma bonusu un ciešot no slēptas diskriminācijas pilsonības dēļ. Komisija šajā sakarā uzsver, ka pārrobežu darbiniekiem nav iespējas lūgt sevi uzskatīt par personām, kuras maksā ienākumu nodokli pilnā apmērā saskaņā ar *EStG* 1. panta 3. punktu, jo, piemērojot iepriekš minētās konvencijas, to Vācijā gūto ienākumu aplikšanas ar nodokli izņēmuma piekritība ir piešķirta citai dalībvalstij.

20 Attiecībā uz Vācijas Federatīvās Republikas argumentu par pensijas uzkrājuma līgumu slēgšanas brīvprātīgo raksturu, kas neļaujot attiecīgo bonusu uzskatīt par sociālu priekšrocību, Komisija precizē, ka tās kvalificēšana par sociālu priekšrocību nav atkarīga no tā, vai tā ietilpst obligātā vai izvēles sistēmā. Komisija piebilst, ka brīvprātīga sistēma varot arī papildināt obligātās apdrošināšanas sistēmu, kā tieši esot šajā lietā.

21 Komisija paskaidro, ka apsvērumi, uz kuriem balstīts pārmetums par diskrimināciju, ir būtiski neatkarīgi no tā, vai bonusu kvalificē kā "sociālu" vai kā "nodokļu" priekšrocību, jo noteicošais faktors abos gadījumos ir tas, ka darba ņēmēju Vācijas pilsoņu tāpat kā pārrobežu darba ņēmēju situāciju raksturo to piederība valsts pensiju sistēmai un no tās izrietošo pensiju turpmākā attīstība. Tā norāda, ka 1995. gada 14. februāra sprieduma lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.) judikatūras loģiskais pamatojums paredz pārrobežu darba ņēmēju pielīdzināšanu pilsoņiem un nevis to nošķiršanu. Tā kā šiem darba ņēmējiem ir obligāti jāpiedalās Vācijas pensiju sistēmā, pamatojoties uz Padomes 1971. gada 14. jūnija Regulu (EEK) Nr. 1408/71 par sociālā nodrošinājuma sistēmu piemērošanu darbiniekiem un viņu ģimenēm, kas pārvietojas Kopienā (OV L 149, 2. lpp.), tieši šī sistēma esot jāuzskata par saiknes kritēriju un nevis ieinteresēto personu nodokļu [maksātāja] statuss.

22 Atsaucoties uz 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp.) un it īpaši uz Eiropas Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) modeļa konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākumiem un kapitālu (ESAO Nodokļu lietu komitejas 1977. gada ziņojums) 21. panta 1. punktu, Komisija uzskata, ka Vācijas Federatīvās Republikas arguments par nodokļu saskaņotību neesot būtisks. Dalībvalsts nevarot norādīt šādu argumentu, ja tā pati ir noslēgusi dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas konvenciju, tādā ziņā, ka tā var noteikti aplikt ar nodokli tās teritorijā dzīvojošu personu ārvalstīs saņemtas pensijas, bet tā nevar aplikt ar nodokli valsts pensijas, kuras saņēmušas ārvalstīs dzīvojošas personas.

23 Turklāt Komisija apgalvo, ka saskaņā ar *EStG* 85. pantu bonuss par bērniem ir sociālā priekšrocība, kura arī ir jāpiešķir nediskriminējot, tādējādi pakārtojot šīs priekšrocības

saņemšanu nodokļu maksātāja pienākumam maksāt nodokļus pilnā apmērā, arī ir EKL 39. panta 2. punkta un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta pārkāpums.

24 Visbeidzot, atsaucoties uz pastāvīgo judikatūru un it īpaši uz 1975. gada 30. septembra spriedumu lietā 32/75 *Cristini* (*Recueil*, 1085. lpp.), 1992. gada 26. februāra spriedumu lietā C-3/90 *Bernini* (*Recueil*, I-1071. lpp.) un 1999. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-337/97 *Meeusen* (*Recueil*, I-3289. lpp.), Komisija norāda, ka saskaņā ar *EStG* 79. pantu saņēmēja laulātajam piešķirtais atvasinātais pensijas uzkrājuma bonuss arī ir pretrunā EKL 39. panta 2. punktam un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktam. Laulātajam uzliktais nosacījums par dzīvesvietu valsts teritorijā radot slēptu ierobežojumu pilsonības dēļ, jo pārrobežu darba ņēmēju gadījumā, kuri parasti nav tās dalībvalsts pilsoņi, kurā tie veic profesionālo darbību, ģimenes locekļi parasti dzīvo darba ņēmēja mītnes valstī.

25 Vācijas Federatīvā Republika apstrīd faktu, ka prasība maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā saskaņā ar *EStG* 79. pantu ir EKL 39. panta 2. punkta un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta pārkāpums.

26 Šī dalībvalsts uzskata, ka pensijas uzkrājuma bonuss ir nevis sociālā priekšrocība Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta izpratnē, bet gan nodokļu priekšrocība.

27 Šī attiecīgā bonusa piešķiršana neesot saistīta ar saņēmēja objektīvo darba ņēmēja statusu. No *EStG* 10.a panta 1. punkta, uz ko ir atsauce *EStG* 79. pantā, izrietot, ka, pirmkārt, tiesības uz bonusu nav atkarīgas tikai no tā, vai ieinteresētā persona ir darba ņēmējs saskaņā ar Kopienu tiesībām, ka, otrkārt, šī priekšrocība attiecoties arī uz pašnodarbinātajiem un ka, treškārt, tāda vērā ņemama darba ņēmēju grupa kā ārsti ir

spiesti piedalīties arodapdrošināšanas sistēmā un tai neesot iespēju saņemt *EStG* 10.a pantā paredzēto atskaitījumu sakarā ar īpašiem izdevumiem.

28 Tāpat bonusa piešķiršana neesot atkarīga no dzīvesvietas valsts teritorijā. *EStG* 10.a pantā paredzētais pienākums piedalīties obligātajā apdrošināšanā esot saistīts ar darba vietu un nevis dzīvesvietu, kā tas izriet no Regulas Nr. 1408/71 13. panta 2. punkta a) apakšpunkta.

29 Atšķirībā no sociālā nodrošinājuma tiesību sistēmām, kurām raksturīgs pienākums veikt maksājumus, nepieciešamais nosacījums, lai varētu saņemt attiecīgo bonusu, esot brīvprātīga pensijas uzkrājuma līguma noslēgšana ar privātu apdrošinātāju.

30 Vācijas Federatīvā Republika piebilst, ka pretēji Komisijas apgalvotajam likumdevēja pamatojums nevarot ļaut izdarīt absolūtus secinājumus par veiktā pasākuma juridisko kvalifikāciju. Lai mudinātu izveidot privāto papildpensiju, Vācijas likumdevējs esot skaidri izvēlējies nodokļu jomas (fiskālu) risinājumu, lai arī to esot vadījuši sociāli apsvērumi.

31 Kā uzskata Vācijas Federatīvā Republika, pensijas uzkrājuma bonuss ir nodokļu priekšrocība Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta izpratnē. Šī dalībvalsts izskaidro, ka, pirmkārt, attiecībā uz tiesībām uz šo bonusu *EStG* 79. pantā ir norāde uz 10.a panta 1. punktu un ka, otrkārt, šī bonusa saņemšana ir atkarīga no iespējas veikt *EStG* 10.a pantā paredzēto īpašu izdevumu atskaitījumu, jo šis punkts esot šī nodokļu tiesību klasiskā mehānisma centrālā norma. Ciešā saikne starp īpašo izdevumu atskaitījumu un pensijas uzkrājuma bonusu izrietot ne tikai no norādēm tiesību akta tekstā, bet arī no fakta, ka šis bonuss ir arī nodokļa samazinājuma avanss.

32 Vācijas Federatīvā Republika, atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, uzskata, ka [šeit] nav Kopienu tiesībās aizliegtas atšķirīgas attieksmes, jo tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu stāvoklis faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīvesvietai.

33 Tādēļ Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka principā dzīvesvietas valstij un nevis nodarbinātības valstij ir jāņem vērā darba ņēmēja nerezidenta personiskā situācija. Šajā sakarā tā norāda, atsaucoties uz 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp.), ka, ja pārrobežu darba ņēmējs Vācijā saņem vairāk nekā 90 % no saviem ienākumiem, saskaņā ar *EStG* 1. panta 3. punktu viņš var lūgt Vācijā piemērot tādu pašu attieksmi, kādu tā nodrošina nodokļu maksātājam, kas maksā nodokļus šajā valstī pilnā apmērā, un tādējādi viņam ir tiesības uz īpašo izdevumu atskaitījumu. Vācijas Federatīvajai Republikai, neesot kompetentai ieturēt nodokļus, pārrobežu darba ņēmējiem, kuru ieņēmumi tiek aplikti ar nodokli tikai dzīvesvietas valstī, neesot jāpiešķir nodokļu priekšrocība, kas ir paredzēta papildpensiju izveidošanas veicināšanai.

34 Vācijas Federatīvā Republika apgalvo arī, ka valsts tiesību noteikumos, par kuriem ir strīds, nav aizliegtas diskriminācijas, pat ņemot vērā Tiesas noteiktos kritērijus sociālo priekšrocību piešķiršanas jomā. Vācijas likumdevējs esot iecerējis piešķirt stimulu individuālās pensijas uzkrājuma izveidošanai personām, kurām ir pietiekami tuva saikne ar Vācijas sabiedrību 2007. gada 18. jūlija sprieduma lietā C-213/05 *Geven* (*Recueil*, I-6347. lpp., 28. punkts) izpratnē, strikti nepakārtojot attiecīgās priekšrocības saņemšanu nosacījumam par dzīvesvietu valsts teritorijā. Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka pārrobežu darba ņēmējiem, kuru situāciju regulē divpusējās konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, nav šādas saiknes un ka viņi, tieši pretēji, juridiskā ziņā ir pilnībā saistīti ar savu dzīvesvietas valsti.

35 Turklāt attiecībā uz laulātajiem piešķirto bonusu Vācijas Federatīvā Republika apstrīd arī to, ka tā rada aizliegtu atšķirīgu attieksmi, jo laulātajam, kurš nedzīvo Vācijā, arī ir iespēja lūgt attiekties pret viņu tāpat kā pret nodokļu maksātājiem, kas maksā nodokļus Vācijā pilnā apmērā, ar nosacījumu, ka 90 % no laulāto kopējiem ienākumiem tiek saņemti šajā valstī vai viņu ar nodokli apliktie ienākumi ārvalstīs nepārsniedz EUR 12 272.

36 Visbeidzot, Vācijas Federatīvā Republika kā pamatojumu pakārtoti norāda uz nodokļu saskaņotības iemesliem. Saskaņā ar *EStG* 79. pantu ar pensijas uzkrājuma bonusu un iespēju atskaitīt īpašos izdevumus saskaņā ar šī likuma 10.a pantu radīto priekšrocību līdzsvarojot iespēja vēlāk aplikt ar nodokli pabalstus saskaņā ar pensijas uzkrājuma līgumiem atbilstoši *EStG* 22. panta 5. punktam.

Tiesas vērtējums

37 Vispirms ir jānorāda, ka šis iebildums attiecas vienīgi uz tādu pārrobežu darba ņēmēju situāciju, kuru ienākumi tiek aplikti ar nodokli tikai to dzīvesvietas valstī saskaņā ar to konvenciju par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu, ko Vācijas Federatīvā Republika ir noslēgusi ar citām dalībvalstīm. Turklāt ir jāuzsver, ka Komisija lūdz Tiesu konstatēt Vācijas valsts pienākumu neizpildi, piešķirot *EStG* 79. pantā paredzēto pensijas uzkrājuma bonusu, un nevis attiecībā uz iespēju saskaņā ar *EStG* 10.a panta 1. punktu nodokļu veidā atskaitīt veiktās iemaksas pensijas uzkrājumā. Visbeidzot, ir jāatgādina, ka ar šo iebildumu Komisija skar ne tikai bonusa, par ko ir strīds, piešķiršanu darba ņēmējam, bet arī piemaksu par bērniem, kā arī saņēmēja laulātajam piešķirto atvasināto bonusu.

38 Attiecībā, pirmkārt, uz pensijas uzkrājuma bonusa piešķiršanu darba ņēmējam Komisija un Vācijas Federatīvā Republika nav vienisprātis, vai to kvalificēt kā sociālo

priekšrocību, vai, tieši pretēji, kā nodokļu priekšrocību Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta izpratnē.

39 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdziens "sociālā priekšrocība" attiecas uz visām priekšrocībām, kas — vai nu ir, vai nav saistītas ar darba līgumu — vispārīgi ir atzītas valsts darba ņēmējiem lielākoties viņu darba ņēmēju statusa dēļ vai vienkārši tādēļ, ka viņu parastā dzīvesvieta ir valsts teritorijā, un tādējādi kuru attiecināšana uz citās dalībvalstīs dzīvojošiem darba ņēmējiem, šķiet, notiek, lai atvieglotu viņu mobilitāti Kopienas teritorijā (1998. gada 12. maija spriedums lietā C-85/96 *Martínez Sala*, *Recueil*, I-2691. lpp., 25. punkts, un 2007. gada 11. septembra spriedums lietā C-287/05 *Hendrix*, Krājums, I-6909. lpp., 48. punkts). Šajā sakarā ir jānorāda, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka jēdziens "sociālā priekšrocība" Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta izpratnē ietver dalībvalsts tiesiskā regulējuma garantētos ienākumus veciem cilvēkiem (skat. 1984. gada 12. jūlija spriedumu lietā 261/83 *Castelli*, *Recueil*, 3199. lpp., 11. punkts, un 1985. gada 6. jūnija spriedumu lietā 157/84 *Frascogna*, *Recueil*, 1739. lpp., 22. punkts).

40 Lai noskaidrotu, vai pensijas uzkrājuma bonuss ir sociālā, vai nodokļu priekšrocība, ir jāpārbauda, kā to savu secinājumu 40. punktā norāda ģenerāladvokāts, tā mērķis un nosacījumi, ar kādiem tas tiek piešķirts.

41 No lietas materiāliem izriet, ka pensijas uzkrājuma bonusa izveidošanu motivēja sociāli apsvērumi. Šis bonuss faktiski tika izveidots, lai kompensētu valsts pensijas līmeņa samazināšanu nākotnē un tādēļ tas ir finansiāls atbalsts, kas paredzēts ieinteresēto personu mudināšanai veidot papildu pensiju visas profesionālās dzīves garumā.

42 Saskaņā ar *EStG* 10.a pantu, uz ko ir norāde *EStG* 79. pantā, šis bonuss principā tiek piešķirts algotiem darba ņēmējiem, kuri ir apdrošināti likumā noteiktā apdrošināšanas sistēmā, jo uz viņiem pirmajiem attiecas valsts pensijas līmeņa pazeminājums. Ir arī jānorāda, ka šis bonuss tiek piešķirts neatkarīgi no saņēmēja ienākumiem un ka tā summa ir atkarīga gan no iemaksām saskaņā ar pensijas uzkrājuma līgumu, gan no to

bērnu skaita, par kuriem saņēmējs saņem ģimenes pabalstu. Turklāt tiesības uz bonusu rodas, beidzoties kalendārajam gadam, kurā tika veiktas šīs iemaksas.

43 Pensijas uzkrājuma bonusa piešķiršana tādējādi ir sociālā priekšrocība, ko parasti piešķir darba ņēmējiem to objektīvā darba ņēmēja statusa dēļ.

44 Neviens no Vācijas Federatīvās Republikas norādītajiem argumentiem neatspēko šo konstatējumu.

45 Neapstrīdētais apstāklis, ka saskaņā ar *EStG* 10.a pantu bonusu saņem arī citas personas, kurām nav darba ņēmēja statusa Kopienu tiesību izpratnē, nav būtisks, lai liegtu šai priekšrocībai tās sociālo raksturu, jo sociālās priekšrocības jēdziens neprasa saikni ar darba līgumu, kā arī tas izriet no šī sprieduma 39. punkta.

46 Ir jāprecizē, ka fakts, ka ir citas personu kategorijas, kuras, pat neesot darba ņēmējiem, saņem bonusu, pierāda, ka attiecībā uz algotiem darbiniekiem iecerētais mērķis tika attiecināts uz citām personu kategorijām, kas ir līdzīgā situācijā attiecībā uz valsts pensijas sistēmu.

47 Vācijas Federatīvās Republikas norādītais apstāklis, ka pensijas uzkrājuma līguma noslēgšana ar privātu pakalpojuma sniedzēju un sekojoša attiecīgo iemaksu veikšana ir brīvprātīga, nevar ietekmēt bonusa, par kuru ir strīds, kvalificēšanu par sociālu priekšrocību, jo šī kvalificēšana nav pakārtota šo priekšrocību piešķirošās sistēmas obligātajam raksturam.

48 Vācijas Federatīvās Republikas argumentācija, ar kuru tā cenšas pierādīt, ka pensijas uzkrājuma bonuss ir nodokļu priekšrocība, pamatojot, ka tas esot nodokļu ekonomijas avanss, kas izriet no *EStG* 10.a panta, nav pieņemama.

49 Šī iebilduma priekšmets ir nevis iespēja atskaitīt pensijas uzkrājuma iemaksas un bonusu kā īpašos izdevumus atbilstoši atskaitījumiem, kas paredzēti *EStG* 10.a pantā, bet *EStG* 79. pantā paredzētais pensijas uzkrājuma bonuss, kas ir Vācijas valsts piešķirts pozitīvi vērtējams pabalsts, abstrahējoties no atskaitīšanas iespējas. Šis bonuss ir minimālā palīdzība, lai mudinātu izveidot papildpensiju neatkarīgi no saņēmēja ienākumiem, un iekļaujas pensijas uzkrājuma kapitālā.

50 Iespēja atskaitīt veiktās pensijas uzkrājuma iemaksas savukārt ir atsevišķa priekšrocība, kura zināmos apstākļos ļauj papildus ietaupīt, kas atbilst starpībai starp bonusa summu un ekonomiju no saskaņā ar *EStG* 10.a pantu veiktā atskaitījuma. Šī iespēja atskaitīt iemaksas saskaņā ar *EStG* 10.a pantu tādējādi nespēj grozīt pensijas uzkrājuma bonusa sociālo raksturu.

51 Šobrīd ir jānosaka, vai pensijas uzkrājuma bonusa kā sociālās priekšrocības Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta izpratnē piešķiršana ar nosacījumu, ka darba ņēmējs maksā nodokļus Vācijā pilnā apmērā, ir diskriminācija Kopienu tiesību izpratnē.

52 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkts paredz, ka kādas dalībvalsts pilsonis darba ņēmējs citas dalībvalsts teritorijā saņem tādas pašas sociālās priekšrocības kā darba ņēmēji valsts pilsoņi. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pārrobežu

darba ņēmējs var atsaukties uz šī 7. panta noteikumiem tāpat kā visi citi darba ņēmēji, uz kuriem attiecas šis noteikums (iepriekš minētais spriedums lietā *Geven*, 15. punkts).

53 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru gan EKL 39. pantā, gan Regulas Nr. 1612/68 7. pantā ietvertais vienlīdzīgas attieksmes noteikums aizliedz ne tikai acīmredzamu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkura veida slēptu diskrimināciju, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski rada to pašu rezultātu (skat. it īpaši 1997. gada 27. novembra spriedumu lietā C-57/96 *Meints*, *Recueil*, I-6689. lpp., 44. punkts, un 1998. gada 24. septembra spriedumu lietā C-35/97 Komisija/Francija, *Recueil*, I-5325. lpp., 37. punkts).

54 Izņemot gadījumus, kad valsts tiesību norma ir objektīvi pamatota un ir samērīga ar sasniedzamo mērķi, tā ir atzīstama par netieši diskriminējošu, ja tā pēc savas būtības var vairāk ietekmēt migrējošus darba ņēmējus salīdzinājumā ar attiecīgās valsts pilsoņiem darba ņēmējiem un ja tādējādi īpaši tiek radīta nelabvēlīga situācija migrējošiem darba ņēmējiem (iepriekš minētie spriedumi lietā *Meints*, 45. punkts, un lietā Komisija/Francija, 38. punkts).

55 Ir jākonstatē, ka šajā gadījumā saskaņā ar *EStG* 79. pantu pensijas uzkrājuma bonusa saņemšana ir pakārtota nosacījumam par nodokļu maksāšanu Vācijā pilnā apmērā. Nodokļus Vācijā pilnā apmērā maksā tādas fiziskas personas, kurām saskaņā ar *EStG* 1. panta 1. punktu domicils vai parastā dzīvesvieta ir valsts teritorijā vai kuras saskaņā ar šī paša 1. panta 3. punktu izsaka šādu lūgumu, izpildot šajā 3. punktā paredzētos stingros nosacījumus.

56 Šajā lietā darba ņēmēji, uz kuriem attiecas šis iebildums, ir pārrobežu darba ņēmēji, kuru ienākumi tiek aplikti ar nodokli tikai to dzīvesvietas valstī saskaņā ar Vācijas Federatīvās Republikas noslēgtām divpusējām konvencijām par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu. Tādējādi šiem darba ņēmējiem nav iespējas tikt pielīdzinātiem nodokļu maksātājiem, kuri maksā nodokļu pilnā apmērā saskaņā ar *EStG* 1. panta

3. punktu, ko valsts atbildētāja starp citu atzīst. Šajos apstākļos nosacījums par nodokļu maksāšanu Vācijā pilnā apmērā atbilst dzīvesvietas nosacījumam.

57 Tādējādi attiecīgie darba ņēmēji, kuru dzīvesvieta pēc definīcijas ir citā dalībvalstī, nevar saņemt pensijas uzkrājuma bonusu.

58 Turklāt ir jānorāda, ka šie pārrobežu darba ņēmēji visbiežāk nav [šīs valsts] pilsoņi, no tā izrietot, ka darba ņēmēji Vācijas pilsoņi vieglāk izpilda nosacījumu par nodokļu maksāšanu Vācijā pilnā apmērā nekā attiecīgie pārrobežu darba ņēmēji, ko Vācijas Federatīvā Republika starp citu neapstrīd.

59 Tādējādi pensijas uzkrājuma bonusa piešķiršanas pakārtošana nosacījumam, kas atbilst dzīvesvietas nosacījumam, ir EKL 39. panta un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta pārkāpums.

60 Šo konstatējumu neatspēko Vācijas Federatīvās Republikas arguments no iepriekš minētā sprieduma lietā *Geven*, ka ar pietiekami tuvas saiknes neesamību ar Vācijas sabiedrību varot tikt pamatots atteikums piešķirt sociālu priekšrocību. No *EStG* 10.a panta 1. punkta un 79. panta izriet, ka, lai varētu saņemt pensijas uzkrājuma bonusu, darba ņēmējam tostarp esot jābūt apdrošinātam Vācijas sociālā nodrošinājuma valsts pensiju sistēmā. Šī obligātā apdrošināšana Vācijas sociālā nodrošinājuma sistēmā, garantējot darba ņēmēju sociālo iemaksu veikšanu šajā sistēmā, veido pietiekami tuvu saikni ar Vācijas sabiedrību, lai ļautu pārrobežu darba ņēmējiem saņemt attiecīgo sociālo priekšrocību.

61 Turklāt dalībvalsts atbildētāja, lai pierādītu diskriminācijas neesamību, nevar piemēroti atsaukties uz pārrobežu darba ņēmējiem piedāvāto iespēju saņemt līdzīgus, pat vēl labākus bonusus dzīvesvietas dalībvalstī. Attiecīgais pensijas uzkrājuma bonuss ir nevis priekšrocība nodokļu atskaitījuma formā, kas saistīta ar ienākumu aplikšanu ar nodokli Vācijā, bet gan Vācijas valsts sniegts minimālais finanšu atbalsts, kas paredzēts darba ņēmēju mudināšanai izveidot privātu papildpensiju, lai kompensētu valsts pensijas līmeņa pazemināšanos. Apstāklis, ka pārrobežu darba ņēmēji, iespējams, var saņemt nodokļu atvieglojumus savā dzīvesvietas dalībvalstī, neizbeidz pret tiem vērsto diskrimināciju saistībā ar pensijas uzkrājuma bonusa piešķiršanu.

62 Vācijas Federatīvā Republika pakārtoti apgalvo, ka nevienlīdzīga attieksme ir pamatota ar nodokļu sistēmas saskaņotību.

63 Šajā sakarā pietiek tikai norādīt, ka, pat ja pieņemtu, ka šāda diskriminācija sociālās priekšrocības piešķiršanā var tikt pamatota ar nodokļu saskaņotības iemesliem, šis pamatojums šajā lietā nevar tikt pieņemts, jo nodokļu saskaņotību nodrošina ar divpusējām dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas konvencijām, kuras Vācijas Federatīvā Republika ir noslēgusi ar citām dalībvalstīm (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 25. punkts).

64 Attiecībā, otrkārt, uz pabalsta piešķiršanu par bērniem saskaņā ar *EStG* 85. pantu tādu pašu motīvu dēļ ir jāuzskata, ka šāda pabalsta piešķiršanas pakārtošana nosacījumam par nodokļu maksāšanu Vācijā pilnā apmērā ir pretrunā EKL 39. panta 2. punktam un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktam.

65 Treškārt, attiecībā uz pensijas uzkrājuma atvasinātā bonusa piešķiršanu saņēmējam laulātajam saskaņā ar *EStG* 79. pantu ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru darba ņēmēja, kas ietilpst Regulas Nr. 1612/68 piemērošanas jomā, dzīvesbiedrs tikai netieši bauda migrējošam darba ņēmējam ar šīs regulas 7. panta 2. punktu noteikto vienlīdzīgo attieksmi un tādējādi var lūgt piešķirt pensijas uzkrājuma

atvasināto bonusu, ja šim migrējošam darba ņēmējam tā ir sociālā priekšrocība (skat. šajā sakarā 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-212/05 *Hartmann*, Krājums, I-6303. lpp., 25. punkts).

66 Tāds ir šīs lietas gadījums. Tāds pabalsts kā pensijas uzkrājuma atvasinātais bonuss, kas sniedz finanšu atbalstu papildpensijas izveidošanai darba ņēmēja dzīvesbiedram, ļauj uzlabot laulātā pāra situāciju attiecībā uz to nākotnes vecuma pensijām un dod labumu darba ņēmējam tiktāl, ciktāl viņš piedalās apstākļu radīšanā, lai ģimenē nosegtu risku vecumā. Šāds pabalsts tādējādi ir sociālā priekšrocība Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta izpratnē attiecīgo pārrobežu darba ņēmēju labā.

67 No *EStG* 79. panta un 26. panta 1. punkta aplūkošanas kopsakarā izriet, ka arī darba ņēmēja laulātajam ir jāmaksā nodokļi Vācijā pilnā apmērā, lai varētu saņemt atvasināto bonusu. Ņemot vērā, ka šajā lietā nosacījums par nodokļu maksāšanu Vācijā pilnā apmērā atbilst dzīvesvietas nosacījumam *EStG* 1. panta izpratnē, šāds nosacījums īpaši kaitē pārrobežu darba ņēmējiem, kuri pēc definīcijas dzīvo citā dalībvalstī, kur parasti dzīvo arī to ģimenes locekļi (iepriekš minētais spriedums lietā *Meeusen*, 24. punkts).

68 No tā izriet, ka, pakārtojot pensijas uzkrājuma bonusu laulātajiem nosacījumam, ka tiem jāmaksā nodokļi Vācijā pilnā apmērā, *EStG* 79. pants ir EKL 39. pantam un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktam pretrunā esoša netieša diskriminācija pilsonības dēļ.

69 No iepriekš minētā izriet, ka pirmais iebildums ir pamatots un ka, pieņemot un atstājot spēkā *EStG* 79.–99. pantā esošos noteikumus vecuma papildpensijas jomā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi savas saistības saskaņā ar EKL 39. pantu un Regulas

Nr. 1612/68 7. panta 2. punktu tiktāl, ciktāl šie noteikumi liedz pārrobežu darba ņēmējiem un to laulātajiem saņemt pensijas uzkrājuma bonusu, ja tie nemaksā nodokļus šajā dalībvalstī pilnā apmērā.

Par otro iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

70 Komisija norāda, ka uzkrātā kapitāla izmantošana noteiktās robežās mājokļa iegādei vai būvniecībai paša dzīvošanai ar nosacījumu, ka nekustamais īpašums ir valsts teritorijā, kā tas ir noteikts *EStG* 92.a pantā, liedz pārrobežu darba ņēmējiem izmantot kapitālu, ko viņi iekrājuši šāda mājokļa iegādei vai būvniecībai Vācijas Federatīvās Republikas pierobežas reģionā. Šāda nelabvēlīga attieksme pret pārrobežu darba ņēmējiem ir netieša diskriminācija pilsonības dēļ un tādējādi ar to pārkāpj EKL 39. panta 2. punktu, kā arī Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktu. Komisija precizē, ka diskriminācijas aizliegums darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā nav nekādi papildināts *de minimis* gadījumā.

71 Tā apstrīd Vācijas Federatīvās Republikas argumentu, ka noteikumi, par kuriem ir strīds, nediskriminējot darba ņēmējus, kas nav Vācijas pilsoņi, ņemot vērā, ka pasākumam ir tādas pašas sekas attiecībā uz migrējošiem darba ņēmējiem un darba ņēmējiem Vācijas pilsoņiem. Tikai tas, ka pārrobežu darba ņēmēji veido vērā ņemamu personu grupu, kas lielākajā daļā gadījumu nepārceļas uz dzīvi Vācijā, kur ir to darbavieta, parādot, ka viņiem esot tendence iegādāties mājokli savā dzīvesvietas valstī pretēji darba ņēmējiem Vācijas pilsoņiem, kuri tikai dažos gadījumos sliecas iegādāties mājokli ārpus savas valsts. Pamatojoties gan uz konkrētiem datiem par pārrobežu

plūsmu, gan arī uz judikatūru un it īpaši 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais* (Krājums, I-1711. lpp., 36. punkts), Komisija uzskata, ka parasti personām, kas nav pilsoņi, mājokļi ārpus Vācijas teritorijas ir biežāk nekā pilsoņiem.

72 Vācijas Federatīvā Republika apstrīd faktu, ka uzkrātā kapitāla izmantošana, lai iegādātos īpašumā mājokli Vācijā, ir netieša diskriminācija pilsonības dēļ. Gan darba ņēmēji Vācijas pilsoņi, gan darba ņēmēji citu dalībvalstu pilsoņi, kuru dzīvesvieta ir ārpus Vācijas Federatīvās Republikas, nevar izmantot pensijas uzkrājuma bonusu, lai iegādātos īpašumā vai būvētu mājokli ārpus šīs dalībvalsts.

73 Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka darba ņēmēju brīva pārvietošanās ar *EStG* 92.a pantu netiek ierobežota, pamatojot ar to, ka šis noteikums nekādi neietekmējot darbavietas izvēli. Ja uzskatītu pretēji, tas nozīmētu, ka visas priekšrocības, kas piešķirtas nodarbinātības valstī un nevis dzīvesvietas valstī, iespējams, ir darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojums.

74 Pakārtoti Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka katrā ziņā gan nevienlīdzīga attieksme, gan darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojums ir pamatoti ar tādiem primāriem vispārējo interešu iemesliem kā mājokļu būvniecības atbalsta piešķiršana vai dzīvojamā fonda nodrošināšana un valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas aizsardzība.

Tiesas vērtējums

75 Vispirms ir jānorāda, ka tiesas sēdē Komisija precizēja, ka šis iebildums neattiecas tikai uz pārrobežu darba ņēmējiem, kuru ienākumi tiek aplikti ar nodokli to dzīvesvietas valstī, bet skar visus pārrobežu darba ņēmējus.

76 Šī iebilduma ietvaros ir jāpārbauda, vai, kā to apgalvo Komisija, *EStG* 92.a pants, uzkrātā kapitāla izmantošanu mājokļa iegādei vai būvniecībai paša dzīvošanai pakārtojot nosacījumam, ka nekustamais īpašums ir Vācijas teritorijā, ierobežo iespēju izmantot sociālo priekšrocību un ir EKL 39. pantam un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktam pretēja netieša diskriminācija.

77 Saskaņā ar *EStG* 92.a pantu bonusa saņēmējs ar pensijas uzkrājuma līgumu izveidoto un uzkrāto kapitālu var izmantot līdz pat maksimums EUR 50 000 Vācijas teritorijā esoša mājokļa iegādei īpašumā vai būvniecībai paša dzīvošanai.

78 Tādējādi ir jākonstatē, attiecīgais uzkrātais kapitāls nevar tikt izmantots mājokļa iegādei vai būvniecībai, kas ir pierobežas reģionā ārpus Vācijas teritorijas.

79 Kaut arī ir skaidrs, kā to apgalvo Vācijas Federatīvā Republika, ka ne darba ņēmēji Vācijas pilsoņi, ne pārrobežu darba ņēmēji nevar izmantot šo kapitālu, lai ārpus Vācijas teritorijas iegādātos vai būvētu mājokli, un ka *EStG* 92.a pants tieši neattiecas uz nerezidentiem, tomēr šiem pēdējiem biežāk nekā Vācijas iedzīvotājiem ir interese iegādāties mājokli ārpus Vācijas teritorijas (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Ritter-Coulais*, 36. punkts).

80 No tā izriet, ka *EStG* 92.a pants nodrošina pret pārrobežu darba ņēmējiem nelabvēlīgāku attieksmi nekā pret Vācijā dzīvojošiem darba ņēmējiem un ka tādējādi tas rada netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ.

81 Šobrīd ir jāpārbauda, vai nelabvēlīga attieksme pret pārrobežu darba ņēmējiem ir pamatota ar būtisku mērķi nodrošināt pienācīgu mājokļu piedāvājumu un aizsargāt valsts sociālā nodrošinājuma sistēmu, kā to norāda Vācijas Federatīvā Republika.

82 Attiecībā, pirmkārt, uz mērķi nodrošināt pietiekošu mājokļu piedāvājumu ir jānorāda, ka, pat ja pieņemtu, ka šāds mērķis ir primārs vispārējo interešu iemesls, *EStG* 92.a panta uzliktais nosacījums, ka iegādājamam vai būvējamam mājoklim ir jābūt Vācijas teritorijā, katrā ziņā pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu iecerēto mērķi, jo šis mērķis var tikt sasniegts, ja pārrobežu darba ņēmēji turpina veidot savu dzīvesvietu drīzāk citas dalībvalsts teritorijā, nevis Vācijā (šajā sakarā skat. 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-152/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-39. lpp., 27. un 28. punkts).

83 Turklāt valsts atbildētājas arguments par konflikta risku ar citu dalībvalstu mājokļu politiku nevar tikt pieņemts, jo šis risks šajā lietā netika pierādīts, jo Vācijas Federatīvā Republika tikai vispārīgi norādīja, ka iespējas izmantot pensijas uzkrājuma kapitālu mājokļa iegādei vai būvniecībai attiecināšana uz citu dalībvalstu teritoriju radītu risku traucēt šo minēto dalībvalstu mājokļa politiku.

84 Attiecībā, otrkārt, uz valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas aizsardzību no 2007. gada 11. janvāra sprieduma lietā C-208/05 *ITC* (Krājums, I-181. lpp., 43. punkts) izriet, ka finanšu līdzsvara nopietns apdraudējuma būtisks risks var būt primārs vispārējo interešu iemesls. Tomēr šajā lietā šāds risks netika pierādīts. Vācijas Federatīvā Republika faktiski tikai norādīja, ka, ja saņēmējiem ir tiem piederošs mājoklis, viņiem nav riska, pensijā esot, segt īres maksājumus un nav jāizmanto sociālā nodrošinājuma pabalsti. Turklāt šis mērķis var tikt sasniegts, ja pensijas uzkrājuma kapitāls var tikt izmantots mājokļa iegādei ārpus Vācijas teritorijas.

85 No iepriekš minētā izriet, ka šis iebildums ir pamatots un ka Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi savas saistības saskaņā ar EKL 39. pantu un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktu, liedzot pārrobežu darba ņēmējiem tiesības izmantot uzkrāto kapitālu mājokļa iegādei vai būvniecībai paša dzīvošanai, ja šī mājokļa nav Vācijā.

Par trešo iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

86 Komisija uzskata, ka ar pienākumu atmaksāt pensijas uzkrājuma bonusu, vienlaikus kopsakarā piemērojot *EStG* 93.–95. pantu, tiek pārkāpts EKL 39. pants un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkts, kā arī EKL 12. un 18. pants.

87 Pirmkārt, attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos attiecīgais tiesiskais regulējums esot netieša diskriminācija, kas attiecas uz visiem pārrobežu darba ņēmējiem un pārējiem migrējošiem darba ņēmējiem, jo šīs ir divas darba ņēmēju kategorijas, kuras atšķirībā no darba ņēmējiem Vācijas pilsoņiem visbiežāk un it īpaši izbeidzot darba attiecības, lai dotos strādāt citā dalībvalstī, riskē vairs nemaksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā. Turklāt attiecīgais tiesiskais regulējums varot uzreiz samazināt migrējošo darba ņēmēju bonusa vērtību, tā kā tie, dodoties prom, var atteikties lūgt izmaksāt šo bonusu, lai izvairītos no vēlākas atmaksas.

88 Komisija apgalvo arī to, ka attiecīgie noteikumi esot šķērslis darba ņēmējiem brīvi pārvietoties. Salīdzinājumam atsaucoties uz 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp.), tā norāda, ka darba ņēmēji, kuri strādā Vācijā, bet dzīvo ārpus šīs dalībvalsts, ir nelabvēlīgākā situācijā nekā tie, kuri

turpina dzīvot savas valsts teritorijā, jo, ja šie pirmie minētie darba ņēmēji izvēlas dzīvot ārpus Vācijas Federatīvās Republikas, šī dalībvalsts piesavinās zināmu daļu viņu līdzekļu.

89 Tā kā atšķirība starp abām situācijām ir tāda, ka personām, kuras atstāj Vāciju, ir jāatmaksā pensijas uzkrājuma bonuss, izbeidzot maksāt nodokļus šajā valstī pilnā apmērā, un tām, kuras paliek Vācijas teritorijā, vēlāk sniegtie pabalsti tiek aplikti ar nodokli, tas negroza Komisijas vērtējumu, jo šī atšķirība parādās tikai pēc daudziem desmitiem gadu un tai nav ietekmes uz atmaksas pienākuma atturošo iedarbību.

90 Komisija piebilst, ka, pat ja atmaksas nosacījumi var mazināt attiecīgā tiesiskā regulējuma bardzību, tie neietekmē pašu bonusa atmaksas principu.

91 Turklāt, kā uzskata Komisija, to, ka Vācijas Federatīvajai Republikai nav kompetences aplikt ar nodokli personām, kuras atstāj valsts teritoriju, nākotnē izmaksājamos pabalstus, nevarot minēt kā pamatojumu par nodokļu saskaņotību, ko jau nodrošina divpusējās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

92 Otrkārt, attiecībā uz EKL 12. pantu, pirmkārt, Komisija uzskata, ka atmaksas pienākums ir ar šo pantu nesaderīga slēpta diskriminācija, ņemot vērā, ka tas lielākoties skar personas, kuras nav pilsoņi. Šāds vērtējums balstīts uz konstatējumu, ka, izbeidzot darbību Vācijā, galvenokārt darba ņēmēji, kas nav Vācijas pilsoņi, drīzāk atgriezīsies savā izcelsmes valstī, jo tikai ļoti reti darba ņēmēji Vācijas pilsoņi dosies pensijā ārvalstīs. Otrkārt, esot pārkāpts arī EKL 18. pants. Atmaksas pienākums atturot Eiropas

Savienības pilsoņus, lai kāda būtu viņu pilsonība, tajā skaitā Vācijas pilsoņus, pārcelt savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti.

93 Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka ar *EStG* 95. pantu netiek pārkāpts darba ņēmēju pārvietošanās brīvības princips, kā arī EKL 12. un 18. pants.

94 Tā turklāt apgalvo, ka pienākums atmaksāt, izbeidzot maksāt nodokļus pilnā apmērā, nav darba ņēmēju vai pilsoņu brīvas pārvietošanās īsts šķērslis, pamatojot ar to, ka tas neatturot ieinteresētās personas pārcelties strādāt vai dzīvot ārvalstīs. Bonusa saņēmējam esot jāatmaksā tikai *EStG* 79. un nākamajos pantos paredzētais bonuss, kā arī nodokļu summas samazinājumi, kas izriet no *EStG* 10.a pantā paredzēto īpašo izdevumu atskaitīšanas. Nekāds cits "izceļošanas nodoklis" neesot paredzēts pretēji tam, kā bija iepriekš minētajā spriedumā lietā *de Lasteyrie du Saillant* un 2006. gada 7. septembra spriedumā lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp.).

95 Vācijas Federatīvā Republika papildina, ka saskaņā ar *EStG* 95. panta 2. punktu [bonusa] atmaksa pēc nodokļu maksātāja lūguma var tikt atlikta līdz pabalstu izmaksai, pamatojoties uz pensijas uzkrājuma līgumu un ka tā tiek veikta daļās maksimums 15 % apmērā no saskaņā ar šo līgumu izmaksātajām pensijām, kas nodokļu maksātājam dod iespēju pārcelt savu darbavietu un dzīvesvietu bez tiešiem finansiāliem pienākumiem. Turklāt attiecīgā persona ir atbrīvota no atmaksas pienākuma vēlreiz, ja tā atkal sāk maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā. Valsts atbildētāja no iepriekš minētā sprieduma lietā *N* izsecina, ka maksājuma atlikšana bez garantijas var mazināt ar tās teritorijas atstāšanu saistīta samaksas pienākuma ierobežojošo raksturu.

96 Turklāt Vācijas Federatīvā Republika norāda, pamatojieties uz vairākiem piemēriem, ka sakarā ar nodokļu maksātāja, kas maksā nodokļus Vācijā pilnā apmērā, statusa zaudēšanu ne pārrobežu darba ņēmējs, ne pilsonis nav finansiāli neizdevīgākā situācijā, kas varētu pamatot slēptas diskriminācijas esamību. Lai gan saņēmējiem, kuri izbeidz

maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā, noteikti ir jāatmaksā saņemtais finanšu stimuls, tomēr tie netiek vēlāk aplikti ar nodokli par saskaņā ar pensijas uzkrājuma līgumu saņemtajiem pabalstiem, uz kuriem viņiem esot tiesības, pamatojoties uz maksājumiem, kas veikti līdz nodokļu maksāšanas izbeigšanai. Atmaksas pienākums tiekot kompensēts ar vismaz līdzīgām finanšu priekšrocībām.

97 Visbeidzot, pakārtoti *EStG* 95. pants esot pamatots arī ar nodokļu saskaņotības iemesliem.

Tiesas vērtējums

98 Pirmkārt, attiecībā uz iebilduma daļu par atmaksas pienākuma diskriminējošo raksturu nodokļu maksāšanas pilnā apmērā izbeigšanas gadījumā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru EKL 12. pants, kurš nosaka vispārējo principu, ar kuru ir aizliegta jebkāda diskriminācija pilsonības dēļ, ir piemērojams patstāvīgi tikai Kopienu tiesībās reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas EK līgumā noteiktās speciālās nediskriminācijas normas (skat. it īpaši 1989. gada 30. maija spriedumu lietā 305/87 Komisija/Grieķija, *Recueil*, 1461. lpp., 12. un 13. punkts, kā arī 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-443/06 *Hollmann*, Krājums, I-8491. lpp., 28. punkts).

99 Nediskriminācijas princips darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā tika ieviests ar EKL 39. pantu un Regulas Nr. 1612/68 7. pantu (šajā sakarā skat. 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-94/07 *Raccanelli*, Krājums, I-5939. lpp., 45. punkts).

100 Tādējādi, tieši ņemot vērā šos divus pēdējos minētos noteikumus, ir jāsalīdzina attieksme pret darba ņēmējiem, kuri paliek Vācijas teritorijā, un attieksme pret darba ņēmējiem, kuri atstāj šo teritoriju.

101 Piemērojot *EStG* 93.–95. pantu kopsakarā, bonusa saņēmējam, kurš atstāj savu domicilu vai parasto dzīvesvietu valsts teritorijā un kurš tādējādi vairs nemaksā nodokļus pilnā apmērā, ir jāatmaksā saņemtie pensijas uzkrājuma bonusi un attiecīgā gadījumā īpašo izdevumu atskaitījumi, kas izriet no *EStG* 10.a panta.

102 Ir jānorāda, ka šajā lietā migrējošie darba ņēmēji, kas parasti ir ārvalstu pilsoņi, drīzāk atstās Vācijas teritoriju, lai dotos strādāt vai dzīvot citā dalībvalstī un tādējādi drīzāk vairs nemaksās nodokļus Vācijā pilnā apmērā. Darba ņēmējus ārvalstniekus tādējādi drīzāk skars nelabvēlīga attieksme, nevis darba ņēmējus Vācijas pilsoņus.

103 Turklāt noteikumi, par kuriem ir strīds, var samazināt bonusa vērtību tikai migrējošiem darba ņēmējiem. Nevar tikt izslēgts, ka migrējošie darba ņēmēji vēlas izvairīties no jebkādiem vēlākiem pensijas uzkrājuma bonusa atskaitījumiem, beidzot maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā, uzreiz atsakoties no šī bonusa piešķiršanas. Šādā gadījumā jebkāda Vācijas valsts pensijas līmeņa pazemināšanās nākotnē kompensēšana ir izslēgta.

104 No tā izriet, ka noteikumi, par kuriem ir strīds, rada netiešu diskrimināciju attiecībā pret migrējošiem darba ņēmējiem.

105 Šo konstatējumu neatspēko Vācijas Federatīvās Republikas norādītais apstāklis, ka vēlāk saskaņā ar pensijas uzkrājuma līgumu izmaksātie pabalsti netiek aplikti ar nodokli

Vācijā, ja darba ņēmējs pamet Vācijas teritoriju. Šim apstāklim nav nozīmes, jo kompetence aplikt ar nodokli šos pabalstus tika piešķirta citām dalībvalstīm saskaņā ar divpusējām konvencijām par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas starp šīm dalībvalstīm un Vācijas Federatīvo Republiku, kā tā to starp citu atzina. Turklāt fakts, ka darba ņēmējiem, kuri paliek Vācijas teritorijā, pabalstus apliek ar nodokli attiecīgā gadījumā tikai pēc vairākām desmitgadēm, nav salīdzināms ar atmaksas pienākumu, izbeidzot maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā, kas gulstas uz tiem, kas atstāj šo teritoriju.

106 Otrkārt, attiecībā uz iebilduma daļu par atmaksas pienākuma, izbeidzot maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā, atturošo raksturu ir vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 18. pantam, kurā katram Eiropas Savienības pilsonim vispārējā veidā paredzētas tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, speciālā norma ir atrodama EKL 39. pantā, kas attiecas uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos (2007. gada 11. septembra spriedums lietā C-287/05 *Hendrix*, Krājums, I-6909. lpp., 61. punkts un tajā minētā judikatūra).

107 Turklāt noteikumi, kuri traucē vai attur kādas dalībvalsts pilsoni atstāt savu izcelsmes valsti un tādējādi īstenot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, ir šīs brīvības ierobežojums, pat ja tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darba ņēmēju pilsonības (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ITC*, 33. punkts, un 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-345/05 Komisija/Portugāle, Krājums, I-10633. lpp., 16. punkts).

108 Ar tiesībām brīvi pārvietoties nebūtu saderīgi, ja pret darbinieku vai darba meklētāju dalībvalstī, kuras pilsonis viņš ir, būtu nelabvēlīgāka attieksme nekā tad, ja viņš nebūtu izmantojis Līgumā paredzētās iespējas attiecībā uz pārvietošanās brīvību (iepriekš minētais spriedums lietā *ITC*, 34. punkts).

109 Noteikumi, par kuriem ir strīds, liek saņēmējiem, izbeidzot maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā, atmaksāt no šīs valsts saņemto pensijas uzkrājuma bonusu, visiem darba ņēmējiem Vācijas pilsoņiem izmatojot savas tiesības brīvi pārvietoties saskaņā ar EKL 39. pantu un it īpaši tiesības apmesties uz dzīvi citā dalībvalstī, nonākt nelabvēlīgākā situācijā nekā darba ņēmējam, kurš saglabā savu dzīvesvietu valsts teritorijā un turpina maksāt nodokļus pilnā apmērā Vācijā. Šī atšķirīgā attieksme ir tāda, kas attur darba ņēmējus Vācijas pilsoņus veikt profesionālo darbību ārpus valsts teritorijas.

110 Noteikumos, par kuriem ir strīds, paredzēto atmaksas nosacījumu pārbaude apstiprina šo secinājumu, kas ir pretrunā valsts atbildētājas apgalvojumiem. Pirmkārt, lai gan šie nosacījumi var tiešām mazināt tiesiskā regulējuma bardzību, tie tik un tā turpina ietekmēt darba ņēmējus, kuri izbeidz maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā, tikai tādēļ, ka notiek pārcelšanās uz dzīvi citā dalībvalstī. Otrkārt, lai gan ir iespējams saņemt maksājuma atlikšanu bez procentiem līdz pabalstu izmaksas laikam, šāda atlikšana netiek saņemta automātiski, bet tai vajadzīgs saņēmēja lūgums. Turklāt, lai gan moratorijs var tikt pagarināts vēl pēc [pabalsta] izmaksas laika, šim pagarinājumam piemēro nosacījumu, ka vismaz 15 % no saskaņā ar pensijas uzkrājuma līgumu izmaksātajiem pabalstiem ir jāatmaksā. Šiem atmaksas nosacījumiem ir ierobežojoša iedarbība, jo tie liedz pensijas uzkrājuma bonusa saņēmējam sociālu priekšrocību (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *N*, 36. punkts).

111 Tāpat Vācijas Federatīvās Republikas norādītais apstāklis, ka saskaņā ar *EStG* 95. panta 3. punktu atmaksājamā summa, kurai piemēro maksājuma atlikšanu, tiek atbrīvota, ja ieinteresētā persona atgūst savu nodokļu maksātāja, kas maksā nodokļus pilnā apmērā, statusu, nostiprina apstrīdēto noteikumu atturošo iedarbību. Šis 95. panta 3. punkts nenovērš darba ņēmējus, kas ilgstoši dzīvo citā dalībvalstī, skarošo atturošo iedarbību, jo, pat ja atmaksājamā summa tiek atbrīvota, kad tie atgūst nodokļu maksātāja statusu, viņi noteikti jau ir pazaudējuši jau atmaksātās bonusa summas.

112 Šajos apstākļos no *EStG* 93.–95. panta, piemērojot tos kopsakarā, izrietošais atmaksas pienākums var kavēt darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.

113 Vācijas Federatīvā Republika vēlreiz norāda, ka atmaksas pienākumu pamato tās nodokļu sistēmas saskaņotība. Tā kā nodokļu saskaņotība tiek nodrošināta, pamatojoties uz tām divpusējām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, ko šī valsts ir noslēgusi ar citām dalībvalstīm, Vācijas Federatīvā Republika nevar piemēroti atsaukties uz šādu pamatojumu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 25. punkts).

114 No tā izriet, ka apstrīdētie noteikumi ir pretrunā EKL 39. pantam un Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punktam.

115 Attiecībā uz ekonomiski neaktīvām personām šis pats secinājums piemērojams šo pašu motīvu dēļ attiecībā uz iebildumu par EKL 18. panta neizpildi.

116 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka trešais iebildums ir pamatots un ka tādējādi Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi saistības, kas tai izriet no EKL 18. un 39. panta, kā arī no Regulas Nr. 1612/68 7. panta 2. punkta, prasot saskaņā ar *EStG* 93.–95. pantu, ka, izbeidzot maksāt nodokļus Vācijā pilnā apmērā, bonuss ir jāatmaksā.

Par tiesāšanās izdevumiem

117 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piesprież atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiesprież Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nosprież:

1) pieņemot un atstājot spēkā federālā Likuma par ienākumu nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 79.–99. pantā esošos noteikumus par vecuma papildpensiju, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi saistības, kas tai izriet no EKL 39. panta un Padomes 1968. gada 15. oktobra Regulas (EEK) Nr. 1612/68 par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos Kopienā, kā arī no EKL 18. panta tiktāl, ciktāl šīs normas:

— **liedz pārrobežu darba ņēmējiem un to laulātajiem saņemt pensijas uzkrājuma bonusu, ja tie nemaksā nodokļus šajā dalībvalstī pilnā apmērā;**

— **liedz pārrobežu darba ņēmējiem tiesības izmantot uzkrāto kapitālu mājokļa iegādei vai būvniecībai paša dzīvošanai, ja šī mājokļa nav Vācijā, un**

— **paredz minētā bonusa atmaksu, izbeidzot maksāt nodokļus šajā pašā dalībvalstī pilnā apmērā;**

2) Vācijas Federatīvā Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]