A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2009. szeptember 10.*

A C-269/07. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2007. június 6-án

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviselik: R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: C. Blaschke és M. Lumma, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: D. Wellisch Rechtsanwalt, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

* Az eljárás nyelve: német.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (előadó) és C. Toader bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. december 17-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2009. március 31-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetlevelével annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a jövedelemadóról szóló szövetségi törvény (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG) 79–99. §-ának a kiegészítő öregségi nyugdíjra vonatkozó rendelkezéseit – nem teljesítette az EK 39. cikkből és a munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásáról szóló, 1968. október 15-i 1612/68/EGK tanácsi rendelet

(HL L 257., 2. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 1. kötet, 15. o.) 7. cikkéből, valamint az EK 12. cikkből és az EK 18. cikkből eredő kötelezettségeit, amennyiben ezek a rendelkezések:

– nem biztosítják a határ menti ingázók (és házastársaik) számára a pótlékra való jogosultságot, ha azok nem teljes körűen adókötelesek ebben a tagállamban,

– nem teszik lehetővé a támogatott tőke saját tulajdonú és használatú lakás céljára való felhasználását, ha az nem Németországban van, és

– előírják, hogy a teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén a támogatást vissza kell fizetni.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

2 Az 1612/68 rendelet 7. cikke (1) és (2) bekezdésének szövege a következő:

„(1) Valamely tagállamnak egy másik tagállam területén foglalkoztatott állampolgárát a foglalkoztatási- és munkafeltételek tekintetében nem kezelhetik állampolgársága miatt a hazai állampolgároktól eltérő módon, különösen ami a javadalmazást, a munkaviszony megszüntetését és munkanélkülivé válás esetén az újraelhelyezést vagy újrafoglalkoztatást illeti.

(2) A hazai munkavállalókkal azonos szociális és adókedvezményeket élvez.”

A nemzeti szabályozás

3 Az EStG 1. §-a a következőképpen szól:

„(1) A belföldön állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyeket teljes körű jövedelemadó-kötelezettség terheli. […]

[…]

(3) A belföldön sem állandó lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező természetes személyeket kérelmükre teljes körűen adókötelesként kell kezelni, ha a 49. § értelmében belföldi jövedelemmel rendelkeznek, feltéve, hogy e jövedelmük legalább 90%-a a német jövedelemadó alá tartozik, vagy a német jövedelemadó alá nem tartozó jövedelmük összege az adott naptári évben nem haladja meg a 6136 eurót. […]

[…]”

4 Az EStG 10a. §-ának (1) bekezdése alapján a kötelező nyugdíjrendszer biztosítottjai különleges kiadás címén évente egy alkalommal meghatározott összeghatárig

levonhatják a nyugdíj-előtakarékossági járulékaiknak a 79. és azt követő §-ok alapján járó pótlékkal növelt összegét. Ez utóbbi rendelkezés szerint a kötelező nyugdíjrendszer biztosítottjain kívül más személyek is részesülnek az említett levonási kedvezményben. Az EStG 10a. §-ának (2) bekezdése meghatározza a nyugdíj-előtakarékossági járulékok különleges kiadás címén történő levonása és az EStG 79. §-ában szereplő pótlék közötti kapcsolatot, előírva, hogy az adózó számára kedvezőbb rendszert kell alkalmazni.

5 Az EStG „A pótlékra jogosultak” című 79. §-a értelmében:

„A teljes körűen adóköteles adózók, akik az EStG 10a. §-ának (1) bekezdése értelmében kedvezményezettnek minősülnek, nyugdíj-előtakarékossági pótlékra (pótlék) jogosultak. Azon házaspárok esetében, akik megfelelnek a 26. § (1) bekezdésében foglalt feltételeknek, de akik közül az első mondat értelmében csak az egyik házasfél jogosult a pótlékra, a másik házasfél is részesülhet a pótlékban, ha rendelkezik a saját nevére szóló nyugdíj-előtakarékossági szerződéssel.”

6 Az EStG „Nyugdíj-előtakarékossági pótlék” című 83. §-a szerint a nyugdíj-előtakarékosság címén befizetett járulékok után alappótlékból és a gyermekek után járó kiegészítő pótlékból álló pótlék jár.

7 Az EStG 84. §-a meghatározza a valamennyi jogosult által igényelhető alappótlék összegét.

8 Az EStG 85. §-a meghatározza az alappótlékban részesülők által igényelhető, az azon eltartott gyermekei után járó kiegészítő összeget, akik után családi juttatásban részesül.

9 Az EStG „Saját tulajdonú és használatú lakás céljára való felhasználás” című 92a. §-a értelmében:

„(1) A pótlékban részesülők a nyugdíj-előtakarékossági szerződés keretében felhalmozott és a 10a. § vagy a jelen szakasz alapján támogatott tőkéből legalább 10 000 eurót közvetlenül saját tulajdonú, Németországban található házban elhelyezkedő, saját tulajdonú és használatú lakás, vagy Németországban található lakás vásárlására vagy építésére használhatnak fel (az előtakarékossági nyugdíj lakáscélú része). Az első mondat alapján felhasználható összeg felső határa 50 000 euró.

[…]”

10 Az EStG „Kárt okozó felhasználás” című 93. §-a értelmében az előtakarékossági nyugdíj címén felhalmozott, támogatott tőke kárt okozó felhasználása esetén a jogosult köteles a kapott pótlékokat, valamint az EStG 10a. §-a alapján különleges kiadás címén levont összegeket visszafizetni. Az EStG 94. §-a megállapítja a kárt okozó felhasználás esetén követendő eljárást.

11 Az EStG „A pótlékban részesülők teljes körű jövedelemadó-kötelezettségének megszűnése” című 95. §-a értelmében:

„(1) A 93. és 94. § *mutatis mutandis* alkalmazandó abban az esetben, ha a jogosult külföldön létesít lakóhelyet vagy szokásos tartózkodási helyet, és emiatt megszűnik a teljes körű adókötelezettsége, illetve ha nem nyújtotta be az 1. § (3) bekezdése szerinti kérelmet.

(2) A jogosult kérelmére a visszatérítendő összeg visszafizetését (a 93. § (1) bekezdésének első mondata) először a nyugdíjfizetési szakasz (az Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz 1. cikke (1) bekezdésének 2. pontja) kezdetéig el kell halasztani. A halasztás meghosszabbodik, ha a jogosult a nyugdíj-előtakarékossági szerződés alapján kifizetett juttatások legalább 15%-át a visszafizetésre fordítja. A halasztás időtartamára nem számítanak fel kamatot. […]

(3) Az (1) bekezdésben szereplő esetekben, ha az érintett újból teljes körűen adókötelessé válik, illetve benyújtja az 1. § (3) bekezdése szerinti kérelmet, a központi szervezet elengedi a halasztás tárgyát képező visszafizetendő összeget. […]”

A pert megelőző eljárás

12 A Bizottság, mivel az EStG 79–99. §-ának a kiegészítő öregségi nyugdíjra vonatkozó rendelkezéseit ellentétesnek találta a közösségi joggal, 2003. december 16-án erre vonatkozó felszólító levelet küldött a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, amely 2004. február 19-i válaszában vitatta, hogy megsértette volna a közösségi jogot.

13 A Bizottság 2005. december 19-i levelében indokolással ellátott véleményt küldött a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, és felhívta e tagállamot, hogy az említett vélemény kézhezvételétől számított két hónapon belül tegye meg a véleményben foglaltaknak való megfeleléshez szükséges intézkedéseket. Az említett tagállam 2006. február 20-i levelében válaszolt az indokolással ellátott véleményre.

14 A Bizottság, mivel a német hatóságok válaszát nem találta kielégítőnek, 2007. június 1-jén benyújtotta a jelen keresetet.

A keresetről

15 A Bizottság keresete három kifogáson alapul. Az első keretében a Bizottság azt állítja, hogy a német szabályozás, amennyiben a Németországban nem teljes körűen adóköteles határ menti ingázókat kizárja a pótlékra jogosultak köréből, az EK 39. cikkel és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével összeegyeztethetetlen, állampolgárságon alapuló, közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg. A Bizottság második kifogása értelmében annak megtiltása, hogy támogatott tőkét saját tulajdonú és használatú lakás vásárlására vagy építésére lehessen felhasználni, ha ez a lakás a Németországi Szövetségi Köztársaság területén kívül található, az EK 39. cikkel és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével összeegyeztethetetlen, állampolgárságon alapuló, közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg. A Bizottság a harmadik kifogása keretében azt állítja, hogy a teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén fennálló visszafizetési kötelezettség ellentétes az EK 12. cikkel, az EK 18. cikkel, az EK 39. cikkel, valamint az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével.

Az első kifogásról

A felek érvei

16 A Bizottság azt állítja, hogy az EStG 79. §-a, amennyiben nyugdíj-előtakarékossági pótlékot biztosít a Németországban teljes körűen adóköteles adózóknak, az EK 39. cikkel és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével összeegyeztethetetlen, állampolgárságon alapuló, rejtett hátrányos megkülönböztetést valósít meg.

17 A Bizottság lényegében úgy véli, hogy a nyugdíj-előtakarékossági pótlék a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése szerinti szociális kedvezménynek minősül. A nyugdíj-előtakarékossági pótlékot „általában" az érintettek objektív munkavállalói minősége alapján nyújtják. Mivel a nyugdíj-előtakarékossági szerződéseket azért vezették be, hogy kiegészítsék a kötelező nyugdíjakat, amelyek összege csökkent, e pótlék célja a nyugdíj-előtakarékossági

járulékok fizetésének támogatása, és ebből következően az érintettek segítése abban, hogy a szakmai pályafutásuk ideje alatt kiegészítő nyugdíjat hozzanak létre maguknak.

18 Mindenesetre a szociális kedvezmények fogalmába a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az érintettnek a kedvezményt nyújtó államban található lakóhelyére tekintettel nyújtott kedvezmények tartoznak. A jelen ügyben is ilyen kedvezményről van szó. Az ítélkezési gyakorlatban kialakult e megközelítés az 1612/68 rendelet 7. cikkének az Európai Közösségen belüli mobilitás megkönnyítésére irányuló céljával magyarázható. Az adott tagállam lakosainak nyújtott juttatások ugyanis hatással vannak e tagállam munkaerőpiacának vonzerejére, és ebből következően ösztönözhetik a mobilitást. A Bizottság szerint a határ menti ingázók a nyugdíjra való felkészülést szabályozó rendelkezések tekintetében ugyanolyan helyzetben vannak, mint a Németországban lakó munkavállalók, és ugyanúgy érinti őket a német kötelező nyugdíj csökkenése, amelyért járulékot fizetnek. Márpedig az EStG 79. §-a különbséget tesz a munkavállalók e két csoportja között azzal, hogy a nyugdíj-előtakarékossági pótlékban részesülés feltételéül szabja a németországi, teljes körű adókötelezettséget. Ez a teljes körű adókötelezettségre vonatkozó feltétel az EStG 1. §-a alapján Németországban való lakást jelent, és ebből következően alkalmazása kizárja, hogy a határ menti ingázók is részesülhessenek e pótlékban.

19 A Bizottság megállapítja, hogy a határ menti ingázókat, akiknek többsége nem német állampolgár, és akiknek jövedelme az egyfelől a Németországi Szövetségi Köztársaság, másfelől különösen a Francia Köztársaság, illetve az Osztrák Köztársaság között létrejött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmények alapján a lakóhelyük szerinti tagállamban adóköteles, nem kezelik teljes körűen adóköteles adózókként. Következésképpen nem részesülhetnek a szóban forgó nyugdíj-előtakarékossági pótlékban, és így állampolgárságon alapuló, rejtett hátrányos megkülönböztetés áldozatai. A Bizottság e tekintetben hangsúlyozza, hogy a határ menti ingázóknak nincs lehetőségük azt kérelmezni, hogy az EStG 1. §-ának (3) bekezdése alapján teljes körűen jövedelemadó-köteles személyként kezeljék őket, mivel a fent említett egyezmények alapján a Németországban szerzett jövedelmük adóztatása másik tagállam kizárólagos hatáskörébe tartozik.

20 A Németországi Szövetségi Köztársaság arra alapított érvét illetően, hogy nem kötelező nyugdíj-előtakarékossági szerződést kötni, és így a szóban forgó pótlék nem tekinthető szociális kedvezménynek, a Bizottság kifejti, hogy a pótlék szociális kedvezménnyé minősítése nem függ attól a kérdéstől, hogy kötelező vagy választható rendszer része-e. A Bizottság hozzáteszi, hogy a kötelező biztosítási rendszert önkéntes rendszer is kiegészítheti, és a jelen ügyben éppen ez a helyzet.

21 A Bizottság azzal érvel, hogy a hátrányos megkülönböztetéssel kapcsolatos kifogások alapjául szolgáló megfontolások attól függetlenül helytállóak, hogy a pótlék „szociális kedvezménynek" vagy „adókedvezménynek" minősül-e, mivel mindkét esetben az a meghatározó tényező, hogy a német munkavállalók helyzetét – csakúgy, mint a határ menti ingázókét – a kötelező nyugdíjrendszerbeli biztosítotti minőségük és az annak alapján kapott nyugdíjak jövőbeli változása jellemzi. A Bizottság megjegyzi, hogy a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) alapja a határ menti és a belföldön lakó munkavállalók ugyanolyan módon való kezelése, nem pedig megkülönböztetésük. Mivel az említett munkavállalók a szociális biztonsági rendszereknek a Közösségen belül mozgó munkavállalókra és családtagjaikra történő alkalmazásáról szóló, 1971. június 14-i 1408/71/EGK tanácsi rendelet (HL L 149., 2. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 1. kötet, 35. o.) alapján kötelezően biztosítottjai a német nyugdíjrendszernek, a német társadalomhoz való kötődésük ismérveként e nyugdíjrendszert kellene figyelembe venni, nem pedig az adójogi jogállásukat.

22 A Bizottság a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítéletre (EBHT 1995., I-2493. o.), illetve többek között a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetnek (OECD) a jövedelem és a vagyon kettős adóztatásának elkerüléséről szóló modellegyezménye (az OECD adóügyi bizottságának jelentése, 1977.) 21. cikkének (1) bekezdésére hivatkozva úgy véli, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságnak az adórendszer koherenciájára alapított érve nem helytálló. Szerinte a tagállamok nem hivatkozhatnak erre az érvre, ha saját maguk a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményeket kötnek oly módon, hogy a belföldön lakó személyek külföldön kapott nyugdíját ugyan megadóztathatják, de a külföldön lakó személyek belföldön kapott nyugdíját nem.

23 Ezenfelül a Bizottság azt állítja, hogy az EStG 85. §-ának megfelelően a gyermekek után járó pótlék is olyan szociális kedvezmény, amelyet hátrányos megkülönböztetés nélkül

kell nyújtani, aminek következtében szintén az EK 39. cikk (2) bekezdésének és az 1612/68 rendelet 7. cikke (2) bekezdésének megsértését jelenti, ha az e kedvezményben való részesülést az adózó teljes körű adókötelezettségéhez kötik.

24 Végül a Bizottság az állandó ítélkezési gyakorlatra és különösen a 32/75. sz. Cristini-ügyben 1975. szeptember 30-án hozott ítéletre (EBHT 1975., 1085. o.), a C-3/90. sz. Bernini-ügyben 1992. február 26-án hozott ítéletre (EBHT 1992., I-1071. o.), valamint a C-337/97. sz. Meeusen-ügyben 1999. június 8-án hozott ítéletre (EBHT 1999., I-3289. o.) hivatkozva azzal érvel, hogy az EStG 79. §-a szerint a jogosult házastársának járó származtatott nyugdíj-előtakarékossági pótlék szintén ellentétes az EK 39. cikk (2) bekezdésével és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével. A házastárs belföldi lakóhelyére vonatkozó feltétel ugyanis állampolgárságon alapuló leplezett korlátozás, amennyiben a határ menti ingázók – akik általában nem állampolgárai annak az államnak, amelyben szakmai tevékenységüket gyakorolják – családtagjai rendszerint a munkavállaló lakóhelye szerinti államban laknak.

25 A Németországi Szövetségi Köztársaság vitatja, hogy a németországi, teljes körű adókötelezettségre vonatkozó, az EStG 79. §-ában szereplő feltétel az EK 39. cikk és az 1612/68 rendelet 7. cikke (2) bekezdésének megsértését jelentené.

26 E tagállam úgy véli, hogy a nyugdíj-előtakarékossági pótlék nem az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése értelmében vett szociális kedvezménynek, hanem adókedvezménynek minősül.

27 A szóban forgó pótlék nyújtása ugyanis nem a jogosult objektív munkavállalói minőségéhez kötődik. Az EStG 10a. §-ának (1) bekezdéséből – amelyre visszautal a 79. § – kitűnik, hogy először is a pótlékra való jogosultság nem kizárólag attól függ, hogy az érintett a közösségi jog szerinti munkavállaló-e, másodszor ez a kedvezmény az önálló vállalkozókra is kiterjed, harmadrészt a munkavállalók jelentős része – például az orvosok – számára kötelező a foglalkozásuk szerinti különleges szakmai

biztosítási rendszerhez csatlakozni, és nem veheti igénybe az EStG 10a. §-a szerinti, különleges kiadás címén történő levonást.

28 Ezenfelül a pótlék nyújtása nem függ a belföldön lakástól. Az EStG 10a. §-ában szereplő kötelező biztosítotti jogállás a foglalkoztatás helyéhez és nem a lakóhelyhez kötődik, amint az az 1408/71 rendelet 13. cikke (2) bekezdésének a) pontjából is kitűnik.

29 A kötelező járulékfizetéssel jellemezhető kötelező társadalombiztosítási rendszerekkel ellentétben a szóban forgó pótlékban részesülés feltétele az, hogy az érintett önkéntes alapon nyugdíj-előtakarékossági szerződést kössön valamely magánbiztosítóval.

30 A Németországi Szövetségi Köztársaság hozzáteszi, hogy – a Bizottság állításaival ellentétben – a jogalkotói indokolásból nem vonhatók le szükségszerű következtetések az elfogadott aktus jogi minősítését illetően. A német jogalkotó ugyanis egyértelműen adójogi megoldást választott a kiegészítő magánnyugdíj létrehozásának ösztönzésére, még akkor is, ha ebben szociális megfontolások vezették.

31 A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint a nyugdíj-előtakarékossági pótlék az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése értelmében vett adókedvezmény. E tagállam azzal érvel, hogy egyfelől a pótlékra való jogosultságot illetően az EStG 79. §-a visszautal az EStG 10a. §-ának (1) bekezdésére, másfelől a pótlékban való részesülés attól függ, hogy van-e lehetőség az EStG 10a. §-ában szereplő, különleges kiadás címén történő levonásra, amely § központi rendelkezése e hagyományos adójogi mechanizmusnak. A különleges kiadás címén történő levonás és a nyugdíj-előtakarékossági pótlék közötti szoros összefüggés nem csak a törvényszövegben szereplő utalások eredménye, hanem arra a tényre is visszavezethető, hogy e pótlék az adócsökkentésből nyújtott előleget jelent.

32 A Németországi Szövetségi Köztársaság a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletre hivatkozva úgy véli, hogy nincs szó a közösségi jog által tiltott bánásmódbeli különbségről, mivel a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve a külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete főszabály szerint nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és adóalanyisága a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és családi érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye.

33 Ebből következően a Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy főszabály szerint a lakóhely és nem a foglalkoztatás helye szerinti államnak kell figyelembe vennie a külföldön lakó munkavállaló személyes helyzetét. E tekintetben a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítéletre (EBHT 1999., I-5451. o.) hivatkozva azzal érvel, hogy a határ menti ingázók, ha jövedelmük több mint 90%-át Németországban szerzik, az EStG 1. §-a (3) bekezdésének megfelelően kérhetik, hogy Németországban ugyanolyan bánásmódban részesüljenek, mint az ezen államban teljes körűen adóköteles adózók, és ebből következően jogosultak legyenek a különleges kiadás címén történő levonásra. Adóztatási hatáskör hiányában a Németországi Szövetségi Köztársaság nem köteles arra, hogy a kiegészítő nyugdíj létrehozásának ösztönzésére irányuló adókedvezményt a határ menti ingázóknak is nyújtsa, akiknek jövedelmét kizárólag a lakóhely szerinti állam adóztatja.

34 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt is állítja, hogy a vitatott nemzeti rendelkezések nem valósítanak meg semmilyen tiltott hátrányos megkülönböztetést, még a Bíróság által a szociális kedvezmények nyújtására vonatkozóan megállapított kritériumokra tekintettel sem. A német jogalkotó célja ugyanis az, hogy egyéni előtakarékossági nyugdíj létrehozására ösztönző kedvezményben részesítse azokat, akik a C-213/05. sz. Geven-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6347. o.) 28. pontja értelmében kellően szorosan kapcsolódnak a német társadalomhoz, anélkül hogy a szóban forgó kedvezményben részesülést szigorúan a belföldi lakóhely feltételéhez kötné. A Németországi Szövetségi Köztársaság úgy véli, hogy a határ menti ingázók – akiknek helyzetét a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmények szabályozzák – nem rendelkeznek ilyen szoros kötődéssel, sőt ellenkezőleg, jogi szempontból teljes mértékben a lakóhelyük szerinti államhoz kötődnek.

35 Ezenfelül, a házastársnak nyújtott pótlékot illetően a Németországi Szövetségi Köztársaság azt is vitatja, hogy e pótlék tiltott bánásmódbeli különbséget jelent, mivel a Németországon kívül lakó házastárs is kérheti, hogy ugyanolyan bánásmódban részesüljön, mint a Németországban teljes körűen adóköteles adózók, amennyiben a házastársával közös jövedelmük legalább 90%-át ebben az államban szerzik, vagy a külföldön szerzett jövedelmük nem haladja meg a 12 272 eurót.

36 Végül, másodlagosan, a Németországi Szövetségi Köztársaság az adórendszer koherenciáját hozza fel igazolásként. Az EStG 79. §-a szerinti pótlékból és az említett törvény 10a. §-a szerinti, különleges kiadás címén történő levonásból származó előnyt ellensúlyozza a nyugdíj-előtakarékossági szerződések alapján teljesített kifizetések későbbi megadóztatása az EStG 22. §-a 5. pontjának megfelelően.

A Bíróság álláspontja

37 Először is meg kell állapítani, hogy a jelen kifogás kizárólag azon határ menti ingázókat érinti, akiknek jövedelme a Németországi Szövetségi Köztársaság más tagállamokkal kötött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezménye alapján kizárólag a lakóhelyük szerinti államban adóztatható. Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy a Bizottság nem az előtakarékossági járulékokra vonatkozó, az EStG 10a. §-ának (1) bekezdése szerinti adólevonás lehetőségére, hanem a német állam által nyújtott, az EStG 79. §-a szerinti nyugdíj-előtakarékossági pótlékra tekintettel kéri a Bíróságtól a kötelezettségszegés megállapítását. Végül emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság jelen kifogása nem kizárólag a munkavállalóknak nyújtott, vitatott pótlékra irányul, hanem a gyermekek után járó kiegészítő pótlékra, valamint a jogosult házastársának nyújtott származtatott pótlékra is.

38 Először is, a munkavállalóknak nyújtott nyugdíj-előtakarékossági pótlékot illetően, a Bizottság és a Németországi Szövetségi Köztársaság között vita alakult ki arról, hogy

a pótlék az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése értelmében szociális vagy – éppen ellenkezőleg – adókedvezménynek minősül-e.

39 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a szociális kedvezmény fogalma valamennyi olyan kedvezményt magában foglalja – függetlenül attól, hogy az a munkaszerződéshez kapcsolódik-e, vagy sem –, amelyet általában a hazai munkavállalók esetében, főként objektív munkavállalói minőségük folytán vagy az állam területén való állandó lakóhellyel rendelkezés egyszerű ténye alapján nyújtanak, és amelynek a más tagállamok állampolgárságával rendelkező munkavállalókra való kiterjesztése azok Közösségen belüli mozgását valószínűleg megkönnyíti (a C-85/96. sz. Martínez Sala-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2691. o.] 25. pontja és a 287/05. sz. Hendrix-ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6909. o.] 48. pontja). E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bíróság már kimondta, hogy a „szociális kedvezménynek" az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése szerinti fogalma magában foglalja a valamely tagállam jogszabályaiban az idősek számára garantált jövedelmet (lásd a 261/83. sz. Castelli-ügyben 1984. július 12-én hozott ítélet [EBHT 1984., 3199. o.] 11. pontját és a 157/84. sz. Frascogna-ügyben 1985. június 6-án hozott ítélet [EBHT 1985., 1739. o.] 22. pontját).

40 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 40. pontjában jelzi, annak eldöntéséhez, hogy a nyugdíj-előtakarékossági pótlék szociális vagy adókedvezménynek minősül, a pótlék nyújtásának célját és feltételeit kell megvizsgálni.

41 Az ügy irataiból kitűnik, hogy a nyugdíj-előtakarékossági pótlék bevezetését szociális megfontolások indokolták. Azért hozták létre ugyanis, hogy kiegyenlítsék a kötelező nyugdíj jövőbeni csökkenését, és e célból pénzügyi támogatással ösztönözzék az érintetteket arra, hogy a szakmai pályafutásuk alatt kiegészítő nyugdíjat halmozzanak fel.

42 Az EStG 10a. §-a – amelyre visszautal az EStG 79. §-a – alapján az említett pótlékot elsősorban azoknak a munkavállalóknak nyújtják, akik tagjai a kötelező nyugdíjbiztosítási rendszernek, mivel ők a kötelező nyugdíjak csökkenésének első számú érintettjei. Megemlítendő az is, hogy ezt a pótlékot a jogosult jövedelmére tekintet nélkül nyújtják, és az összege az előtakarékossági járulékoktól, valamint azon gyermekek számától függ,

akik után az érintett családi juttatást kap. Ezenfelül a pótlékra való jogosultság annak a naptári évnek az elteltével keletkezik, amelyben a járulékfizetés történt.

43 Ebből következően a nyugdíj-előtakarékossági pótlék szociális kedvezmény, amelyet általában objektív munkavállalói minőségük alapján nyújtanak a munkavállalóknak.

44 A Németországi Szövetségi Köztársaság által felhozott érvek egyike sem teszi kétségessé e megállapítás helytállóságát.

45 Az a nem vitatott körülmény, hogy az EStG 10a. §-ának megfelelően a pótlék olyan személyeknek is jár, akik közösségi jogi értelemben nem munkavállalók, nem mond ellent e kedvezmény szociális jellegének, mivel a szociális kedvezmény fogalmához nem szükséges munkaszerződéses kapcsolat, amint az a jelen ítélet 39. pontjából is kiderül.

46 Meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy a pótlékban munkavállalónak nem minősülő személyek is részesülnek, azt bizonyítja, hogy a munkavállalók vonatkozásában követett szociális célt kiterjesztették más, olyan személyekre is, akik a kötelező nyugdíjrendszer szempontjából hasonló helyzetben vannak.

47 A Németországi Szövetségi Köztársaság által felhozott az a körülmény, hogy a magánbiztosítóval kötött nyugdíj-előtakarékossági szerződés, és az annak alapján történő későbbi járulékfizetés természetüknél fogva önkéntes jellegűek, nem érinti a vitatott pótlék szociális kedvezménynek minősítését, mivel e minősítés nem függ az említett kedvezményt nyújtó rendszer kötelező jellegétől.

48 A Németországi Szövetségi Köztársaság annak bizonyítására irányuló érve, hogy a nyugdíj-előtakarékossági pótlék azért adókedvezmény, mert az EStG 10a. §-ának alkalmazásából származó adómegtakarításból nyújtott előlegnek számít, nem elfogadható.

49 A jelen kifogás tárgyát ugyanis nem az az EStG 10a. §-ában szereplő lehetőség képezi, hogy a nyugdíj-előtakarékossági járulékok pótlékkal növelt összege különleges kiadás címén levonható, hanem az EStG 79. §-a szerinti nyugdíj-előtakarékossági pótlék, amely a német állam által bármilyen levonási lehetőségtől függetlenül adott, pozitív juttatás. Az említett pótlék olyan minimális támogatás, amely arra irányul, hogy kiegészítő nyugdíj felhalmozására ösztönözze a jogosultat jövedelmétől függetlenül, és amely a nyugdíj-előtakarékosság keretében felhalmozott tőke részét képezi.

50 A nyugdíj-előtakarékossági járulékok levonásának lehetősége ettől különböző kedvezmény, amely bizonyos feltételek mellett a pótlék és az EStG 10a. §-a szerinti levonásból származó megtakarítás összege közötti különbségnek megfelelő kiegészítő megtakarítást tesz lehetővé. Ebből következően a járulékok levonásának az EStG 10a. §-a szerinti ezen lehetősége nem változtat a nyugdíj-előtakarékossági pótlék szociális jellegén.

51 Ezen a ponton el kell dönteni, hogy az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése értelmében szociális kedvezménynek minősülő nyugdíj-előtakarékossági pótlék azon feltételhez kötése, hogy a munkavállalót teljes körű német adókötelezettség terhelje, a közösségi jog értelmében hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e.

52 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése szerint a valamely tagállam állampolgárságával rendelkező munkavállaló a többi tagállamban a hazai munkavállalókkal azonos szociális és adókedvezményeket élvez. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a határ menti ingázók éppúgy hivatkozhatnak

az említett 7. cikk rendelkezéseire, mint bármely más, e rendelkezés hatálya alá tartozó munkavállaló (a fent hivatkozott Geven-ügyben hozott ítélet 15. pontja).

53 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az EK 39. cikkben és az 1612/68 rendelet 7. cikkében megtalálható egyenlő bánásmódra vonatkozó szabály nem csupán az állampolgárságon alapuló, nyílt hátrányos megkülönböztetést, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formáját is tiltja, ezek ugyanis más megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (lásd különösen a C-57/96. sz. Meints-ügyben 1997. november 27-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6689. o.] 44. pontját és a C-35/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1998. szeptember 24-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-5325. o.] 37. pontját).

54 A nemzeti jog valamely rendelkezése közvetetten hátrányosan megkülönböztetőnek tekintendő – kivéve ha azt objektív okok igazolják és arányos az elérni kívánt céllal –, amennyiben jellegénél fogva inkább a migráns munkavállalókat érintheti, mint a belföldi munkavállalókat, és következésképpen fennáll annak a veszélye, hogy különösen ez előbbieket hozza hátrányosabb helyzetbe (a fent hivatkozott Meints-ügyben hozott ítélet 45. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 38. pontja).

55 Meg kell állapítani, hogy a jelen esetben az EStG 79. §-a alapján a nyugdíj-előtakarékossági pótlékban részesülés feltétele a németországi, teljes körű adókötelezettség. Az EStG 1. §-ának (1) bekezdése, illetve (3) bekezdése szerint Németországban azok a természetes személyek adókötelesek teljes körűen, akik belföldön állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkeznek, illetve akik ezt kérik és megfelelnek az említett (3) bekezdésben szereplő szigorú feltételeknek.

56 Márpedig a jelen ügyben a jelen kifogás által érintett munkavállalók a határ menti ingázók, akiknek jövedelme a Németországi Szövetségi Köztársaság által a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmények alapján kizárólag a lakóhelyük szerinti államban adóköteles. Ebből következően az említett munkavállalókat nem lehet az EStG 1. §-a (3) bekezdésének megfelelően a teljes körűen adóköteles adózókkal azonos módon kezelni, amit az alperes állam végeredményben elismer. E körülmények

között a németországi, teljes körű adókötelezettségre vonatkozó feltétel egyet jelent a németországi lakóhely megkövetelésével.

57 Következésképpen a szóban forgó határ menti ingázók, akik *per definitionem* más tagállamban laknak, ki vannak zárva a nyugdíj-előtakarékossági pótlékban való részesülésből.

58 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy ezek a határ menti ingázók általában nem német állampolgárok, amiből az következik, hogy a német állampolgár munkavállalók könnyebben meg tudnak felelni a németországi, teljes körű adókötelezettségre vonatkozó feltételnek, mint az érintett határ menti ingázók; ezt végeredményben a Németországi Szövetségi Köztársaság sem vitatja.

59 Következésképpen a nyugdíj-előtakarékossági pótlékban való részesüléshez a lakóhellyel rendelkezéssel azonos feltételt előírni az EK 39. cikk és az 1612/68 rendelet 7. cikke (2) bekezdésének megsértését jelenti.

60 Nem teszi kétségessé e megállapítás helytállóságát a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a fent hivatkozott Geven-ügyben hozott ítéletre alapított azon érve, amely szerint a német társadalomhoz való elegendően szoros kötődés hiánya igazolhatja a szociális kedvezmények nyújtásának megtagadását. Az EStG 10a. §-ának (1) bekezdéséből és 79. §-ából következően ugyanis a nyugdíj-előtakarékossági pótlékban való részesüléshez a munkavállalónak – többek között – biztosítottnak kell lennie a német kötelező nyugdíjrendszerben. A német társadalombiztosítási rendszerben fennálló ezen kötelező tagság, amely garantálja, hogy a munkavállaló szociális járulékot fizet az említett rendszerbe, a német társadalommal való, elegendően szoros kapcsolatot jelent, amely alapján a határ menti ingázók részesülhetnek a szóban forgó szociális kedvezményben.

61 Egyébiránt az alperes tagállam a hátrányos megkülönböztetés hiányának bizonyítására nem hivatkozhat eredményesen a határ menti ingázók azon lehetőségére, hogy a lakóhelyük szerinti tagállamban hasonló, sőt kedvezőbb pótlékokban részesülhetnek. A szóban forgó nyugdíj-előtakarékossági pótlék ugyanis nem a jövedelmek Németországban történő adóztatásával összefüggő, adólevonás formájában nyújtott kedvezmény, hanem minimális pénzügyi támogatás, amelyet a német állam azért nyújt a munkavállalóknak, hogy a kötelező nyugdíj csökkenésének kiegyenlítése érdekében kiegészítő magánnyugdíj felhalmozására ösztönözze őket. Az a körülmény, hogy az ingázó munkavállalók adóterhe esetlegesen csökken a lakóhelyük szerinti államban, nem szünteti meg az őket a nyugdíj-előtakarékossági pótlék nyújtásával kapcsolatban érő hátrányos megkülönböztetést.

62 A Németországi Szövetségi Köztársaság másodlagosan azt állítja, hogy a bánásmódbeli különbséget az adórendszer koherenciája igazolja.

63 E tekintetben elegendő arra emlékeztetni, hogy még ha feltételezzük is, hogy a szociális kedvezmények nyújtásakor megnyilvánuló ilyen hátrányos megkülönböztetést igazolhatják az adórendszer koherenciájával összefüggő okok, a jelen ügyben ez akkor sincs így, mivel az adórendszer koherenciáját a Németországi Szövetségi Köztársaság más tagállamokkal kötött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezményei biztosítják (lásd analógiaként a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 25. pontját).

64 Másodszor, az EStG 85. §-a alapján a gyermekek után járó kiegészítő pótlékot illetően, ugyanazon okból szintén az EK 39. cikk (2) bekezdésével és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével ellentétesnek kell tekinteni azt, hogy az EStG 85. §-ának megfelelően a németországi, teljes körű adókötelezettség feltétele a kiegészítő pótlék nyújtásának.

65 Harmadszor, a jogosult házastársának az EStG 79. §-a alapján nyújtott származtatott nyugdíj-előtakarékossági pótlékot illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az 1612/68 rendelet hatálya alá tartozó munkavállaló házastársa közvetett kedvezményezettje az e rendelet 7. cikkének (2) bekezdésében a migráns munkavállalók számára biztosított egyenlő bánásmódnak, és ebből

következően csak akkor igényelhet származtatott nyugdíj-előtakarékossági pótlékot, ha e migráns munkavállaló számára szociális kedvezménynek minősül (lásd e tekintetben a C-212/05. sz. Hartmann-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6303. o.] 25. pontját).

66 A jelen ügyben ez a helyzet. Az olyan juttatás, mint a származtatott nyugdíj-előtakarékossági pótlék, amely pénzügyi támogatást jelent a munkavállaló házastársának a kiegészítő nyugdíj felhalmozásához, lehetővé teszi a házaspárok jövőbeli nyugdíjjal kapcsolatos helyzetének javítását, és kedvezményt jelent a munkavállaló számára, amennyiben hozzájárul azon feltételek kialakításához, amelyekkel biztosítani tudja a családján belüli, az öregedéssel járó kockázatokat. Ez a pótlék tehát az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése szerinti szociális kedvezményt jelent az érintett határ menti ingázók számára.

67 Márpedig az EStG 79. §-ának és 26. §-a (1) bekezdésének együttes értelmezéséből az következik, hogy a származtatott pótlékban való részesüléshez a munkavállaló házastársának szintén teljes körűen adókötelesnek kell lennie Németországban. Mivel a jelen ügyben a németországi, teljes körű adókötelezettségre vonatkozó feltétel az EStG 1. §-a alapján egyet jelent a németországi lakóhely megkövetelésével, ez a feltétel különösen a határ menti ingázókat érinti hátrányosan, akik *per definitionem* más tagállamban rendelkeznek lakóhellyel, és általában a családtagjaik is ott laknak (a fent hivatkozott Meeusen-ügyben hozott ítélet 24. pontja).

68 Következésképpen az EStG 79. §-a a házastársaknak járó nyugdíj-előtakarékossági pótléknak a németországi, teljes körű adókötelezettség feltételéhez kötésével az EK 39. cikkel és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével ellentétes, állampolgárságon alapuló, közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg.

69 Mindezekből következően az első kifogás megalapozott, és a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta az EStG 79–99. §-ának a kiegészítő öregségi nyugdíjra vonatkozó rendelkezéseit – nem teljesítette az EK 39. cikkből és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdéséből eredő kötelezettségeit, amennyiben

ezek a rendelkezések a határ menti ingázók és házastársaik számára nem biztosítják a pótlékra való jogosultságot, ha azok nem teljes körűen adókötelesek ebben a tagállamban.

A második kifogásról

A felek érvei

70 A Bizottság arra hivatkozik, hogy a támogatott tőke bizonyos korlátok között saját használatú lakás vásárlására vagy építésére való felhasználásának ahhoz a feltételhez kötése, hogy az ingatlan belföldön legyen – ahogyan az az EStG 92a. §-ában szerepel –, lehetetlenné teszi a határ menti ingázók számára, hogy a felhalmozott tőkét a Németországi Szövetségi Köztársasággal határos régióban található lakás vásárlására vagy építésére fordítsák. Ez a határ menti ingázók számára hátrányos bánásmód állampolgárságon alapuló, közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg, és ebből következően sérti az EK 39. cikk (2) bekezdését és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdését. A Bizottság szerint a munkavállalók szabad mozgását illetően a hátrányos megkülönböztetés tilalmához nem fűződik semmilyen, a *de minimis* szabállyal kapcsolatos fenntartás.

71 A Bizottság vitatja a Németországi Szövetségi Köztársaság azon érvét, amely szerint a vitatott rendelkezések nem jelentenek hátrányos megkülönböztetést a nem német állampolgár munkavállalók számára, mivel azok ugyanolyan hatással vannak a migráns és a német munkavállalókra. Az az egyszerű tény ugyanis, hogy a határ menti ingázók olyan személyek jelentős csoportját képezik, akik az esetek többségében nem költöznek a foglalkoztatásuk helyét jelentő Németországba, azt bizonyítja, hogy hajlamosabbak a lakóhelyük szerinti államban lakást vásárolni, szemben a német munkavállalókkal, akik csak kivételesen kívánnak országukon kívül található lakást vásárolni. A Bizottság mind a határ menti ingázókra vonatkozó konkrét adatok, mind az ítélkezési gyakorlat – többek között a C-152/03. sz. Ritter-Coulais-ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet

(EBHT 2006, I-1711. o.) 36. pontja – alapján úgy véli, hogy a külföldi lakóhellyel rendelkezőknek általában gyakrabban van Németországon kívül található lakásuk, mint a belföldön lakóknak.

72 A Németországi Szövetségi Köztársaság vitatja, hogy a támogatott tőke felhasználásának Németországban található saját tulajdonú lakás vásárlására való korlátozása állampolgárságon alapuló, közvetett hátrányos megkülönböztetést jelent. Ugyanis sem a német, sem a más tagállamok állampolgárságával rendelkező munkavállalók, akiknek lakóhelye a Németországi Szövetségi Köztársaságon kívül található, nem használhatják fel a nyugdíj-előtakarékossági pótlékot e tagállamon kívül található, saját tulajdonú lakás vásárlására vagy építésére.

73 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy az EStG 92a. §-a nem korlátozza a munkavállalók szabad mozgását, mivel az említett rendelkezésnek nincs semmilyen hatása a munkavégzés helyének megválasztására. Szerinte az ettől eltérő következtetés azzal járna, hogy minden olyan kedvezmény, amit kizárólag a foglalkoztatás helye szerinti államban nyújtanak, a lakóhely szerinti államban nem, a munkavállalók szabad mozgásának lehetséges korlátját jelentené.

74 Másodlagosan a Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy mindenesetre mind a bánásmódbeli különbséget, mind a munkavállalók szabad mozgásának korlátozását olyan nyomós közérdek igazolja, mint a lakásépítési támogatás nyújtása, illetve az ingatlankínálat garantálása és a német társadalombiztosítási rendszer védelme.

A Bíróság álláspontja

75 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy a tárgyaláson a Bizottság azt állította, hogy a jelen kifogás nem csak azokra a határ menti ingázókra vonatkozik, akiknek jövedelme

kizárólag a lakóhely szerinti államban adóköteles, hanem valamennyi a határ menti ingázóra.

76 E kifogás keretében a Bizottság érvelésének megfelelően azt kell megvizsgálni, hogy az EStG 92a. §-a – amennyiben a támogatott tőke saját használatú lakás vásárlására vagy építésére való felhasználását ahhoz a feltételhez köti, hogy az ingatlan Németországban legyen – korlátozza-e a szociális kedvezményben való részesülés lehetőségét, és megvalósít-e az EK 39. cikkel és az 1612/68 rendelet 7. cikke (2) bekezdésével ellentétes közvetett hátrányos megkülönböztetést.

77 Az EStG 92a. §-a alapján a pótlékban részesülők – legfeljebb 50 000 euróig – Németországban található, saját tulajdonú és használatú lakás vásárlására vagy építésére használhatják fel a nyugdíj-előtakarékossági szerződés keretében felhalmozott, támogatott tőkét.

78 Meg kell állapítani, hogy a szóban forgó támogatott tőkét nem lehet olyan lakás vásárlására vagy építésére fordítani, amely Németországgal határos külföldi régióban található.

79 Bár igaz, hogy – amint azt a Németországi Szövetségi Köztársaság állítja – sem a német munkavállalók, sem a határ menti ingázók nem használhatják az említett tőkét Németországon kívül található lakás vásárlására vagy építésére, illetve az EStG 92a. §-a nem közvetlenül a külföldön lakókra vonatkozik, mindazonáltal ez utóbbiak gyakrabban érdekeltek Németországon kívüli lakás vásárlásában, mint a belföldön lakók (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Ritter-Coulais-ügyben hozott ítélet 36. pontját).

80 Ebből következően az EStG 92a. §-a kedvezőtlenebb bánásmódban részesíti a határ menti ingázókat, mint a Németországban lakó munkavállalókat, és így állampolgárságon alapuló, közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg.

81 Ezen a ponton azt kell megvizsgálni, hogy a határ menti ingázókkal szembeni kedvezőtlenebb bánásmódot igazolja-e az a – Németországi Szövetségi Köztársaság által felhozott – cél, hogy biztosítsák a megfelelő lakáskínálatot, és megvédjék a német társadalombiztosítási rendszert.

82 Először is, a megfelelő lakáskínálat garantálására irányuló célt illetően meg kell állapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy ez a cél nyomós közérdeket képez, az EStG 92a. §-ában szereplő azon feltétel, hogy a megvásárolni vagy megépíteni kívánt lakás Németországban legyen, mindenképpen meghaladja a cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel az akkor is elérhető, ha a határ menti ingázók Németország helyett továbbra is más tagállamot választanak lakóhelyül (lásd ebben az értelemben a C-152/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-39. o.] 27. és 28. pontját).

83 Egyébiránt az alperes államnak a más tagállamok lakáspolitikájával való ütközésre alapított érve nem elfogadható, amennyiben a Németországi Szövetségi Köztársaság a jelen ügyben nem bizonyította ennek veszélyét, csupán általános módon jelezte, hogy a nyugdíj-előtakarékosság keretében felhalmozott tőke felhasználásának a más tagállamban található lakás vásárlására vagy építésére való kiterjesztése veszélyeztetheti annak lakáspolitikáját.

84 Másodszor, a német társadalombiztosítási rendszer védelmét illetően a C-208/05. sz. ITC-ügyben 2007. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-181. o.) 43. pontjából az következik, hogy a társadalombiztosítási rendszer pénzügyi egyensúlya súlyos sérelmének veszélye nyomós közérdeknek minősülhet. A jelen ügyben azonban nem bizonyították ennek veszélyét. A Németországi Szövetségi Köztársaság ugyanis annak jelzésére szorítkozott, hogy ha a pótlékban részesülőknek saját lakásuk van, akkor nyugdíjasként nem kell lakbért fizetniük, és nem kell társadalombiztosítási juttatást igénybe venniük. Ezenfelül ez a cél elérhető akkor is, ha a nyugdíj-előtakarékosság keretében felhalmozott tőkét Németországon kívül található lakás vásárlására is fel lehet használni.

85 A fentiekből következően a jelen kifogás megalapozott, és a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel megtagadta a határ menti ingázóktól azt a jogot, hogy a támogatott tőkét saját használatú lakás vásárlására vagy építésére használják fel, amennyiben ez a lakás nem Németországban található – nem teljesítette az EK 39. cikkből és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

A harmadik kifogásról

A felek érvei

86 A Bizottság úgy véli, hogy a nyugdíj-előtakarékossági pótléknak a németországi, teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén való visszafizetésére vonatkozó, az EStG 93–95. §-ának együttes alkalmazásán alapuló kötelezettség sérti az EK 39. cikket, az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdését, valamint az EK 12. cikket és az EK 18. cikket.

87 Először is, a munkavállalók szabad mozgását illetően ugyanis a szóban forgó szabályozás közvetett hátrányos megkülönböztetést jelent, amennyiben valamennyi határ menti és migráns munkavállalóra kiterjed, miközben az ebbe a két csoportba tartozó munkavállalók azok, akiknek – a német munkavállalóktól eltérően – általában megszűnhet a németországi, teljes körű adókötelezettsége, különösen akkor, amikor egy másik tagállamban való munkavállalás céljából elhagyják munkahelyüket. Ezenfelül a szóban forgó szabályozás csökkentheti a pótlék értékét a migráns munkavállalók számára, mivel azok a későbbi visszafizetés elkerülése érdekében már a kezdetektől hajlamosak lehetnek lemondani a pótlék igényléséről.

88 A Bizottság azt is állítja, hogy a szóban forgó rendelkezések akadályozzák a munkavállalók szabad mozgását. Összehasonlításként a C-9/02. sz., de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítéletre (EBHT 2004., I-2409. o.) hivatkozva

azzal érvel, hogy a Németországban dolgozó, de az e tagállamon kívül lakó munkavállalók hátrányosabb helyzetben vannak, mint a belföldön lakók, mivel amikor előbbiek a Németországi Szövetségi Köztársaság területén kívülre költöznek, e tagállam kisajátítja bizonyos vagyontárgyaikat.

89 Az azon két helyzet közötti különbség, hogy egyfelől a Németországot elhagyóknak vissza kell fizetniük a nyugdíj-előtakarékossági pótlékot a németországi, teljes körű adókötelezettségük megszűnésekor, másfelől a német területen maradók utólag adót fizetnek a kapott juttatások után, nem változtat a Bizottság véleményén, mivel ez a különbség csak évtizedek múltán jelentkezik, és semmilyen hatással nincs a visszafizetési kötelezettség visszatartó jellegére.

90 A Bizottság hozzáteszi, hogy bár a visszafizetés módja enyhítheti a szóban forgó szabályozás szigorúságát, a pótlék visszafizetésére vonatkozó elven nem változtat.

91 Ezenkívül a Bizottság szerint a Németországi Szövetségi Köztársaság arra vonatkozó hatáskörének hiánya, hogy megadóztassa az országot elhagyó személyek jövőbeli juttatásait, nem hozható fel az adórendszer koherenciájára alapított igazolásként, mivel ezt a koherenciát már garantálják a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmények.

92 Másodszor, egyfelől az EK 12. cikket illetően a Bizottság úgy véli, hogy a visszafizetési kötelezettség az említett cikkel ellentétes, leplezett hátrányos megkülönböztetést jelent, mivel főként a nem német állampolgárokat érinti. Ezt arra a megállapításra alapozza, hogy a németországi foglalkoztatás megszűnésekor főként a nem német állampolgárságú munkavállalók hagyják el ezt a tagállamot, általában a származásuk szerinti államba való visszatérés miatt, míg a német állampolgárságú munkavállalók ritkán döntenek úgy, hogy nyugdíjasként külföldre költöznek. Másfelől az EK 18. cikk is

sérül. A visszafizetési kötelezettség ugyanis állampolgárságuktól függetlenül visszatartja az uniós polgárokat – köztük a német állampolgárokat – attól, hogy másik tagállamba költözzenek.

93 A Németországi Szövetségi Köztársaság vitatja, hogy az EStG 95. §-a a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó elv, valamint az EK 12. cikk és az EK 18. cikk megsértését jelenti.

94 Először is azt állítja, hogy a teljes körű adókötelezettség megszűnésekor fennálló visszafizetési kötelezettség valójában nem akadálya a munkavállalók és az uniós polgárok szabad mozgásának, mivel nem tartja vissza az érintetteket attól, hogy külföldön vállaljanak munkát, vagy külföldre költözzenek. A pótlékban részesülőknek ugyanis kizárólag az EStG 79. és azt követő §-ai szerinti pótlékot, valamint az EStG 10a. §-a szerinti, különleges kiadás címén történő levonásból eredő adócsökkentést kell visszafizetniük. A fent hivatkozott de Lateyrie du Saillant ügyben hozott ítélet és a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) alapjául szolgáló esettel ellentétben nem kell semmilyen más „országelhagyási adót” fizetni.

95 A Németországi Szövetségi Köztársaság hozzáteszi, hogy az EStG 95. §-a (2) bekezdésének megfelelően a visszafizetés az adózó kérelmére a nyugdíj-előtakarékossági szerződés címén járó juttatások folyósításának megkezdéséig elhalasztható, illetve a visszafizetésre az említett szerződés címén járó juttatások legfeljebb 15%-át kitevő részletekben is sor kerülhet, ami lehetővé teszi az adózó számára, hogy közvetlen adóteher nélkül helyezze át munka- vagy lakóhelyét külföldre. Ezenfelül az érintett szabadul a visszafizetési kötelezettség alól, ha újból teljes körűen adókötelessé válik Németországban. Az alperes állam a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítéletből azt a következtetést vonja le, hogy a halasztás biztosítékfizetés nélküli felfüggesztése megszüntetheti a külföldre távozás tényéhez kötődő visszafizetési kötelezettség korlátozó jellegét.

96 Ezenkívül a Németországi Szövetségi Köztársaság több példára hivatkozva azzal érvel, hogy a teljes körűen adóköteles adózói minőség elvesztése sem a határ menti ingázók, sem a német állampolgárok számára nem jelent olyan adózási hátrányt, amely igazolná

a leplezett hátrányos megkülönböztetés megvalósulását. Azon pótlékban részesülőknek ugyanis, akiknek megszűnik a németországi, teljes körű adókötelezettségük, bár vissza kell fizetniük a kapott adózási ösztönzőt, utólag nem kell adót fizetniük a nyugdíjelőtakarékossági szerződés címén kapott azon juttatásaik után, amelyekre az adókötelezettségük megszűnéséig teljesített befizetéseik alapján jogosultak. A visszafizetési kötelezettséget tehát kiegyenlítik legalább ugyanolyan értékű adókedvezmények.

97 Végül, másodlagosan, az EStG 95. §-át az adórendszer koherenciájával összefüggő okok is igazolják.

A Bíróság álláspontja

98 Először is a kifogásnak a teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén fennálló visszafizetési kötelezettség hátrányosan megkülönböztető jellegére vonatkozó részét illetően emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az EK 12. cikk, amely az állampolgárság alapján történő bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, csak a közösségi jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre az EK-Szerződés nem tartalmaz a hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt (lásd különösen a 305/87. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1989. május 30-án hozott ítélet [EBHT 1989., 1461. o.] 12. és 13. pontját, valamint a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8491. o.] 28. pontját).

99 Márpedig a munkavállalók szabad mozgásával összefüggésben az EK 39. cikk és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdése hajtja végre a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét (lásd ebben az értelemben a C-94/07. sz. Raccanelli-ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5939. o.] 45. pontját).

100 Következésképpen e két utóbbi rendelkezésre tekintettel kell összehasonlítani a Németországban maradó, illetve onnan eltávozó munkavállalókkal szembeni bánásmódot.

101 Az EStG 93. és 95. §-ának együttes alkalmazása alapján azoknak a pótlékban részesülőknek, akiknek megszűnik a németországi lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye, és így a továbbiakban már nem teljes körűen adókötelesek, vissza kell fizetniük a kapott nyugdíj-előtakarékossági pótlékot, adott esetben az EStG 10a. § szerinti, különleges kiadás címén történt levonásokkal együtt.

102 Márpedig meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben az általában külföldi állampolgárságú migráns munkavállalók nagyobb valószínűséggel hagyják el Németországot más tagállamban található munka- vagy lakóhelyért, és így nagyobb valószínűséggel szűnik meg németországi, teljes körű adókötelezettségük. Következésképpen a külföldi munkavállalók gyakrabban válhatnak kedvezőtlen bánásmód áldozatává, mint a német munkavállalók.

103 Ezenfelül a vitatott rendelkezések csökkenthetik azt az értéket, amelyet a pótlék a migráns munkavállalóknak jelent. Nem zárható ki ugyanis, hogy azok a migráns munkavállalók, akik szeretnék elkerülni, hogy a németországi, teljes körű adókötelezettségük megszűnése esetén a nyugdíj-előtakarékossági pótlékot utólag vissza kelljen fizetni, inkább lemondanak róla. Ilyen esetben nincs lehetőség a német kötelező nyugdíj jövőbeli csökkenésének kiegyenlítésére.

104 Következésképpen a vitatott rendelkezések a migráns munkavállalókkal szembeni közvetett hátrányos megkülönböztetést jelentenek.

105 E megállapítást nem vonja kétségbe az a Németországi Szövetségi Köztársaság által felhozott körülmény, hogy a nyugdíj-előtakarékossági szerződés alapján a későbbiekben

teljesített juttatások nem adókötelesek Németországban, ha a munkavállaló elhagyja Németország területét. E körülménynek ugyanis nincs jelentősége, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság – amint azt maga is elismeri – az e juttatások megadóztatására vonatkozó hatáskört más tagállamokra ruházta a velük kötött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmények alapján. Egyébiránt az a tény, hogy a Németországban maradó munkavállalók juttatásainak megadóztatása adott esetben csak évtizedekkel később következik be, nem hasonlítható össze a Németország területét elhagyókat az ottani teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén terhelő visszafizetési kötelezettséggel.

106 Másodszor, a kifogásnak a teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén fennálló visszafizetési kötelezettség visszatartó hatására vonatkozó részét illetően emlékeztetni kell arra, hogy ítélkezési gyakorlat szerint az EK 39. cikk a munkavállalók szabad mozgása tekintetében különös rendelkezést tartalmaz az EK 18. cikkhez képest, amely általános jelleggel rögzíti a tagállamok területén való szabad mozgás és tartózkodás valamennyi uniós polgárt megillető jogát (a fent hivatkozott Hendrix-ügyben hozott ítélet 61. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

107 Ezenkívül az olyan rendelkezések, amelyek akadályozzák vagy visszatartják valamely tagállam állampolgárait attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolva elhagyják származási országukat, e szabadság korlátozásának minősülnek, még abban az esetben is, ha az érintett munkavállalók állampolgárságától függetlenül alkalmazandóak (lásd a fent hivatkozott ITC-ügyben hozott ítélet 33. pontját és a C-345/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-10633. o.] 16. pontját).

108 Ellentétes volna ugyanis a munkavállalók szabad mozgásának jogával, ha egy munkavállaló vagy egy álláskereső az állampolgársága szerinti tagállamban kedvezőtlenebb bánásmódban részesülne annál, mint amely akkor illetné meg, ha nem vette volna igénybe a Szerződés által a szabad mozgás tekintetében biztosított lehetőségeket (a fent hivatkozott ITC-ügyben hozott ítélet 34. pontja).

109 Mivel a vitatott rendelkezések a pótlékban részesülők számára előírják, hogy a németországi, teljes körű adókötelezettségük megszűnésekor vissza kell fizetniük az ettől az államtól kapott nyugdíj-előtakarékossági pótlékot, minden olyan német munkavállaló, aki élni kíván az EK 39. cikk szerinti szabad mozgás – például a más tagállamban való letelepedés – jogával, hátrányosabb helyzetbe kerül, mint az a munkavállaló, aki továbbra is Németországban lakik és ott teljes körűen adóköteles. Ez a bánásmódbeli különbség visszatartja a német állampolgárságú munkavállalókat attól, hogy külföldön folytassanak kereső tevékenységet.

110 A visszafizetés vitatott rendelkezésekben szereplő módjának vizsgálata, ellentétben az alperes állam állításaival, megerősíti ezt a következtetést. Egyfelől, bár a visszafizetés módja valóban enyhíti a szabályozás szigorúságát, a visszafizetési kötelezettség továbbra is terheli azokat a munkavállalókat, akiknek németországi, teljes körű adókötelezettsége kizárólag azért szűnik meg, mert más tagállamba költöznek. Másfelől, noha a visszafizetés kamatszámítás nélkül felfüggeszthető a juttatások folyósításának megkezdéséig, ennek engedélyezése nem automatikus, hanem a pótlékban részesülőnek kérelmeznie kell. Ezenfelül, bár a felfüggesztés időtartama meghosszabbítható a juttatások folyósításának megkezdésén túlra is, a hosszabbítás feltétele, hogy a nyugdíj-előtakarékossági szerződés alapján folyósított juttatások legalább 15%-át a visszafizetésre fordítsák. A visszafizetés ezen módjának korlátozó hatása van, amennyiben megfosztják a nyugdíj-előtakarékossági pótlékra jogosultakat attól, hogy szociális kedvezményben részesüljenek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 36. pontját).

111 Ugyanígy, a Németországi Szövetségi Köztársaság által felhozott az a körülmény, hogy az EStG 95. §-ának (3) bekezdése alapján az adott összeg visszafizetésének felfüggesztése esetén megszűnik a visszafizetési kötelezettség, ha az adózó újból teljes körűen adókötelessé válik, fokozza a vitatott rendelkezések visszatartó hatását. A 95. § említett (3) bekezdése ugyanis nem szünteti meg a huzamosabb ideig más tagállamban tartózkodó munkavállalókat sújtó visszatartó hatást, mivel bár a visszafizetendő összeg mentesül e kötelezettség alól, ha visszanyerik teljes körűen adóköteles adózói minőségüket, a már visszafizetett pótlékokat véglegesen elvesztik.

112 E feltételek között az EStG 93. és 95. §-ának együttes alkalmazásából következő visszafizetési kötelezettség akadályozhatja a munkavállalók szabad mozgását.

113 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt is állítja, hogy a visszafizetési kötelezettség a német adórendszer koherenciájával is igazolható. Az adórendszer koherenciáját azonban a kettős adóztatás elkerülésére irányuló, más tagállamokkal kötött egyezményei biztosítják, így a Németországi Szövetségi Köztársaság nem hivatkozhat rá eredményesen igazolásként (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 25. pontját).

114 Következésképpen a vitatott rendelkezések ellentétesek az EK 39. cikkel és az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdésével.

115 A gazdaságilag inaktív személyeket illetően is ezt a következtetést kell levonni ugyanazon okok miatt, mint amelyek az EK 18. cikk megsértésére vonatkozó kifogással kapcsolatosak.

116 A fenti megfontolásokból következően a harmadik kifogás megalapozott, és így a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel az EStG 93–95. §-ában előírta, hogy a németországi, teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén a pótlékot vissza kell fizetni – nem teljesítette az EK 18. cikkből és az EK 39. cikkből, valamint az 1612/68 rendelet 7. cikkének (2) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

117 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Németországi Szövetségi Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) A Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a jövedelemadóról szóló szövetségi törvény (Einkommensteuergesetz) 79–99. §-ának a kiegészítő öregségi nyugdíjra vonatkozó rendelkezéseit – nem teljesítette az EK 39. cikkből, a munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásáról szóló, 1968. október 15-i 1612/68/EGK tanácsi rendelet 7. cikkének (2) bekezdéséből, valamint az EK 18. cikkből eredő kötelezettségeit, amennyiben ezek a rendelkezések:

– **nem biztosítják a határ menti ingázók és házastársaik számára a nyugdíjelőtakarékossági pótlékra való jogosultságot, ha azok nem teljes körűen adókötelesek ebben a tagállamban,**

– **mivel megtagadják a határ menti ingázóktól azt a jogot, hogy a támogatott tőkét saját használatú lakás vásárlására vagy építésére használják fel, amennyiben ez a lakás nem Németországban található, és**

– **előírják, hogy az e tagállambeli teljes körű adókötelezettség megszűnése esetén az említett pótlékot vissza kell fizetni.**

2) A Bíróság a Németországi Szövetségi Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

Aláírások