ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 10. septembra 2009 *

Vo veci C-269/07,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 6. júna 2007,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Spolkovej republike Nemecko, v zastúpení: C. Blaschke a M. Lumma, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci D. Wellisch, Rechtsanwalt, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanej,

* Jazyk konania: nemčina.

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (spravodajca) a C. Toader,

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. decembra 2008,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 31. marca 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev sa svojou žalobou domáha, aby Súdny dvor určil, že Spolková republika Nemecko si tým, že prijala a ponechala v platnosti ustanovenia o doplnkovom starobnom dôchodku uvedené v paragrafoch 79 až 99 federálneho zákona o daniach z príjmov (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“), nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 39 ES, článku 7 nariadenia Rady (EHS)

č. 1612/68 z 15. októbra 1968 o slobode pohybu pracovníkov v rámci spoločenstva (Ú. v. ES L 257, s. 2; Mim. vyd. 05/001, s. 15), ako aj z článkov 12 ES a 18 ES, v rozsahu, v akom tieto ustanovenia:

— odmietajú priznať cezhraničným pracovníkom (a ich manželom) nárok na bonus dôchodkového sporenia, ak tieto osoby nemajú neobmedzenú daňovú povinnosť v tomto členskom štáte,

— neumožňujú, aby podporné finančné prostriedky mohli byť použité na nadobudnutie nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome, pokiaľ sa táto nehnuteľnosť nenachádza v Nemecku, a

— stanovujú, že tieto podporné finančné prostriedky musia byť vrátené pri skončení neobmedzenej daňovej povinnosti.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

2 Článok 7 ods. 1 a 2 nariadenia č. 1612/68 stanovuje:

„1. S pracovníkom, ktorý je štátnym príslušníkom členského štátu, sa na území iného členského štátu nesmie z dôvodu jeho štátnej príslušnosti zaobchádzať inak ako s vlastnými pracovníkmi, pokiaľ ide o podmienky zamestnania a pracovné podmienky, najmä odmeňovanie, prepustenie, a ak by sa stal nezamestnaným, opätovné začlenenie do práce alebo zamestnania.

2. Takýto pracovník požíva rovnaké sociálne a daňové výhody ako vlastní pracovníci.“

Vnútroštátna právna úprava

3 Paragraf 1 EStG znie takto:

„1. Fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v Nemecku, podliehajú neobmedzenej dani z príjmu…

…

3. Fyzické osoby, ktoré nemajú bydlisko ani sa obvykle nezdržiavajú v Nemecku, môžu na základe vlastnej žiadosti tiež podliehať neobmedzenej dani z príjmu, pokiaľ ich príjem pochádza z Nemecka… Táto možnosť sa uplatní len vtedy, ak minimálne 90 % ich príjmu za kalendárny rok podlieha nemeckej dani z príjmu alebo ich príjem nepodliehajúci nemeckej dani z príjmu neprekračuje 6 136 eur ročne…

…“

4 Podľa paragrafu 10a ods. 1 EStG osoby, ktoré sú poistené v zákonnom systéme starobného dôchodkového poistenia, si môžu ročne do určitej výšky odpočítať z titulu zvláštnych výdavkov príspevky zaplatené na dôchodkové sporenie spolu s bonusom

dôchodkového sporenia priznaným podľa paragrafu 79 a nasl. Toto ustanovenie takisto uvádza, že popri osobách poistených v zákonnom systéme starobného dôchodkového poistenia majú aj iné kategórie osôb nárok na takéto odpočítanie. Paragraf 10a ods. 2 EStG stanovuje vzťah medzi odpočítaním príspevkov na dôchodkové sporenie z titulu zvláštnych výdavkov a priznaním bonusu stanoveného v paragrafe 79 EStG a uvádza, že sa uplatní systém, ktorý je pre platiteľa dane výhodnejší.

5 Paragraf 79 EStG nazvaný „Osoby, ktorým je poskytnutá finančná výhoda“ stanovuje:

„Platitelia dane, ktorí podliehajú neobmedzenej dani z príjmu a sú oprávnenými osobami podľa paragrafu 10a ods. 1, majú nárok na bonus dôchodkového sporenia (ďalej aj len ‚bonus‘). V prípade manželských párov, ktoré splnili podmienky podľa paragrafu 26 ods. 1 a kde len jeden z manželov je oprávnenou osobou podľa prvej vety, druhý manžel má takisto nárok na bonus, ak existuje zmluva o dôchodkovom sporení v jeho mene.“

6 Podľa paragrafu 83 EStG nazvaného „Bonus dôchodkového sporenia“ sa bonus pozostávajúci zo základnej sumy a doplňujúceho príspevku na dieťa udeľuje v súlade s platbami príspevkov na dôchodkové sporenie.

7 Paragraf 84 EStG upravuje výšku základnej sumy bonusu, o ktorú môže požiadať každý príjemca bonusu.

8 Paragraf 85 EStG upravuje výšku doplnkového príspevku, o ktorú môže požiadať príjemca základnej sumy bonusu na deti, na ktoré poberá rodinné prídavky.

9 Podľa paragrafu 92a EStG nazvaného „Použitie na nehnuteľnosť určenú na bývanie vo vlastnom dome“:

„1. Osoba, ktorej je priznaný bonus dôchodkového sporenia, musí aspoň 10 000 eur z prostriedkov vyplývajúcich zo zmluvy o dôchodkovom sporení, ktoré sú podporné podľa paragrafu 10a alebo tejto časti, použiť na výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome nachádzajúcej sa na území Nemecka, alebo na nadobudnutie bytu nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území (časť z dôchodkového sporenia určená na nehnuteľnosť). Maximálna suma, ktorú možno použiť v zmysle prvej vety, je 50 000 eur.

…“

10 Paragraf 93 EStG s názvom „Neoprávnené použitie“ stanovuje, že v prípade neoprávneného použitia podporných finančných prostriedkov z dôchodkového sporenia musí príjemca vrátiť bonus dôchodkového sporenia získaný spolu s čiastkou odpočítanou z titulu zvláštnych výdavkov podľa paragrafu 10a EStG. Paragraf 94 EStG vymedzuje postup uplatniteľný v prípade neoprávneného použitia.

11 Podľa paragrafu 95 EStG nazvaného „Ukončenie neobmedzenej daňovej povinnosti príjemcu bonusu na daň z príjmu“:

„1. Paragrafy 93 a 94 EStG sa uplatnia *mutatis mutandis* v prípadoch, v ktorých príjemca už nemá trvalé bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu na vnútroštátnom území a preto už nemá neobmedzenú daňovú povinnosť, alebo nepodal žiadosť podľa paragrafu 1 ods. 3 EStG.

2. Na žiadosť príjemcu môže byť vrátenie dotknutej čiastky (paragraf 93 ods. 1 prvá veta) odložené najskôr do začiatku vyplácania dôchodku (paragraf 1 ods. 1 bod 2 Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). Odklad sa predlžuje za predpokladu, že aspoň 15 % zo súm vyplácaných na základe zmluvy o dôchodkovom sporení sa použije na účely vrátenia. Úroky z omeškania sa nevyberajú…

3. V prípadoch uvedených v odseku 1, ak je znovu splnená podmienka neobmedzenej daňovej povinnosti alebo ak bola podaná žiadosť podľa paragrafu 1 ods. 3, centrálny úrad uvoľní sumu, ktorá sa má vrátiť a bola predmetom odkladu…“

Konanie pred podaním žaloby

12 Keďže sa Komisia domnievala, že ustanovenia o doplnkovom starobnom dôchodku uvedené v paragrafoch 79 až 99 EStG nie sú v súlade s právom Spoločenstva, 16. decembra 2003 zaslala výzvu Spolkovej republike Nemecko, ktorá na ňu odpovedala listom z 19. februára 2004, kde odmietla, že by akokoľvek porušila právo Spoločenstva.

13 Listom z 19. decembra 2005 Komisia zaslala Spolkovej republike Nemecko odôvodnené stanovisko, v ktorom tento členský štát vyzvala na prijatie opatrení potrebných na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia. Tento členský štát odpovedal na uvedené odôvodnené stanovisko listom z 20. februára 2006.

14 Keďže Komisiu neuspokojila odpoveď nemeckých orgánov na odôvodnené stanovisko, rozhodla sa 1. júna 2007 podať predmetnú žalobu.

O žalobe

15 Žaloba Komisie sa zakladá na troch výhradách. Vo svojej prvej výhrade Komisia tvrdí, že nemecká právna úprava tým, že nepriznáva cezhraničným pracovníkom nárok na bonus dôchodkového sporenia, ak tieto osoby nemajú neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku, predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ktorá je nezlučiteľná s článkom 39 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68. Podľa jej druhej výhrady zákaz použiť podporné finančné prostriedky na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome, pokiaľ sa táto nehnuteľnosť nenachádza na území Spolkovej republiky Nemecko, predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ktorá je nezlučiteľná s článkom 39 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68. Vo svojej tretej výhrade Komisia tvrdí, že povinnosť vrátenia prostriedkov v prípade skončenia neobmedzenej daňovej povinnosti je v rozpore s článkami 12 ES, 18 ES a 39 ES, ako aj s článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

O prvej výhrade

Argumentácia účastníkov konania

16 Komisia tvrdí, že ustanovenie paragrafu 79 EStG, ktoré ako podmienku priznania bonusu dôchodkového sporenia vyžaduje, aby mala osoba neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku, predstavuje skrytú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ktorá je nezlučiteľná s článkom 39 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

17 Komisia sa v podstate domnieva, že bonus dôchodkového sporenia predstavuje podľa judikatúry Súdneho dvora „sociálnu výhodu“ v zmysle článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68. Tento bonus je podľa Komisie „spravidla“ priznávaný jednotlivcom na základe ich objektívnej situácie pracovníkov. Keďže zmluvy dôchodkového sporenia boli zavedené s cieľom doplniť starobný dôchodok jednotlivcov vyplývajúci zo zákona,

ktorého úroveň bola znížená, bonus má podporiť platby príspevkov, a pomôcť tak jednotlivcom, aby si počas svojho profesijného života mohli zabezpečiť doplnkový starobný dôchodok.

18 Koncept sociálnej výhody v každom prípade pokrýva podľa judikatúry Súdneho dvora výhody udelené príjemcovi bonusu v dôsledku jeho bydliska na území členského štátu, ktorý túto výhodu priznáva. Tak je to aj v prejednávanej veci. Tento prístup judikatúry možno vysvetliť cieľom článku 7 nariadenia č. 1612/68, ktorým je zjednodušiť voľný pohyb v rámci Európskeho spoločenstva. Priznanie dôchodku obyvateľom členského štátu sa totiž môže odraziť na príťažlivosti pracovného trhu tohto štátu, a môže tak dokonca podporiť voľný pohyb. Podľa Komisie cezhraniční pracovníci majú vzhľadom na ustanovenia týkajúce sa prípravy na dôchodok rovnaké postavenie ako pracovníci, ktorí majú bydlisko v Nemecku, a takisto sa ich dotýka zníženie úrovne nemeckého systému starobného dôchodkového poistenia, do ktorého platia príspevky. Podľa Komisie však paragraf 79 EStG rozlišuje medzi týmito dvomi kategóriami pracovníkov, keďže udelenie bonusu dôchodkového sporenia sa viaže na podmienku, aby mal príjemca neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku. Podľa ustanovení paragrafu 1 EStG je táto podmienka synonymom požiadavky bydliska v Nemecku, a preto jej uplatnenie vylučuje cezhraničných pracovníkov z nároku na bonus.

19 Komisia uvádza, že cezhraniční pracovníci, ktorí väčšinou nie sú nemeckými štátnymi príslušníkmi a ich príjmy sa zdaňujú v štáte ich bydliska na základe dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Spolková republika Nemecko uzavrela najmä s Francúzskou republikou a Rakúskou republikou, nie sú považovaní za osoby, ktoré majú neobmedzenú daňovú povinnosť. V dôsledku toho im nemôže byť priznaný dotknutý bonus dôchodkového sporenia a sú obeťami skrytej diskriminácie na základe štátnej príslušnosti. Komisia v tomto ohľade zdôrazňuje, že cezhraniční pracovníci nemôžu žiadať, aby boli považovaní za osoby podliehajúce neobmedzenej dani z príjmu podľa paragrafu 1 ods. 3 EStG, keďže podľa uvedených dohôd bolo zdanenie ich príjmov nadobudnutých v Nemecku priznané výlučne inému členskému štátu.

20 Pokiaľ ide o tvrdenie Spolkovej republiky Nemecko týkajúce sa dobrovoľnej povahy zmlúv o dôchodkovom sporení, ktorá neumožňuje považovať dotknutý bonus za sociálnu výhodu, Komisia spresňuje, že klasifikácia tohto bonusu ako sociálnej výhody nezávisí od otázky, či je súčasťou povinného alebo dobrovoľného systému. Komisia dodáva, že dobrovoľný systém môže tiež prispievať k doplneniu systému povinného poistenia, čo je presne prípadom v prejednávanej veci.

21 Komisia vysvetľuje, že úvahy, na ktorých spočíva vytknutá diskriminácia, sú relevantné bez ohľadu na kvalifikáciu bonusu ako „sociálnej“ alebo „daňovej“ výhody, pretože rozhodujúcou skutočnosťou je v oboch prípadoch to, že situácia nemeckých rovnako ako cezhraničných pracovníkov charakterizuje ich účasť v zákonnom dôchodkovom systéme a budúci vývoj dôchodkov, ktorý z neho vyplýva. Uvádza, že podľa odôvodnenia judikatúry Schumacker (rozsudok zo 14. februára 1995, C-279/93, Zb. s. I-225) majú byť cezhraniční pracovníci skôr pripodobnení k pracovníkom rezidentom, než od nich odlišovaní. Vzhľadom na to, že na základe nariadenia Rady (EHS) č. 1408/71 zo 14. júna 1971 o uplatňovaní systémov sociálneho zabezpečenia na zamestnancov a ich rodiny, ktorí sa pohybujú v rámci spoločenstva (Ú. v. ES L 149, s. 2; Mim. vyd. 05/001, s. 35), sú uvedení cezhraniční pracovníci povinne účastníkmi nemeckého dôchodkového systému, treba práve tento systém považovať za kritérium príslušnosti dotknutých osôb, a nie ich daňové postavenie.

22 Komisia sa odvoláva na rozsudok z 11. augusta 1995, Wielockx (C-80/94, Zb. s. I-2493), a najmä na článok 21 ods. 1 vzorovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o dvojitom zdanení týkajúcom sa príjmu a majetku (správa Výboru OECD pre daňové záležitosti, 1977), a domnieva sa, že tvrdenie Spolkovej republiky Nemecko založené na daňovej koherencii je bezpredmetné. Členský štát nemôže uvádzať takéto tvrdenie, pokiaľ sám uzavrel dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia v tom zmysle, že môže zdaňovať dôchodky, ktoré v zahraničí nadobudli osoby s bydliskom na jeho vnútroštátnom území, ale nemôže zdaniť vnútroštátne dôchodky prijaté osobami s bydliskom v zahraničí.

23 Ďalej Komisia tvrdí, že podľa paragrafu 85 EStG výška príspevku na deti predstavuje sociálnu výhodu, ktorá sa má tiež priznávať bez diskriminácie, a preto podriadenie

získania tejto výhody podmienke neobmedzenej daňovej povinnosti osoby povinnej platiť daň takisto predstavuje porušenie článku 39 ods. 2 ES a článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

24 Komisia sa napokon odvoláva sa na ustálenú judikatúru, najmä na rozsudky z 30. septembra 1975, Cristini (32/75, Zb. s. 1085); z 26. februára 1992, Bernini (C-3/90, Zb. s. I-1071), a z 8. júna 1999, Meeusen (C-337/97, Zb. s. I-3289) a tvrdí, že aj odvodený bonus dôchodkového sporenia priznaný manželovi podľa paragrafu 79 EStG je v rozpore s článkom 39 ods. 2 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68. Podmienka bydliska na vnútroštátnom území uložená manželovi totiž predstavuje skryté obmedzenie založené na štátnej príslušnosti v rozsahu, v akom v prípade cezhraničných pracovníkov, ktorí vo všeobecnosti nie sú štátnymi príslušníkmi štátu, kde vykonávajú svoju profesijnú činnosť, majú členovia rodiny obvykle bydlisko v štáte bydliska pracovníka.

25 Spolková republika Nemecko spochybňuje skutočnosť, že podmienka mať neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku podľa paragrafu 79 EStG predstavuje porušenie článku 39 ES a článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

26 Tento členský štát sa domnieva, že bonus dôchodkového sporenia nie je sociálnou výhodou v zmysle článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68, ale daňovou výhodou.

27 Priznanie dotknutého bonusu totiž nie je spojené s tým, že príjemca má objektívne postavenie pracovníka. Z paragrafu 10a ods. 1 EStG, na ktorý sa odvoláva paragraf 79 EStG, po prvé vyplýva, že nárok na bonus nezávisí výlučne od skutočnosti, či dotknutá osoba je pracovníkom z pohľadu práva Spoločenstva, po druhé, že táto výhoda sa vzťahuje aj na samostatne zárobkovo činné osoby, a po tretie, že nezanedbateľná časť pracovníkov má povinnosť prihlásiť sa do systémov profesijného poistenia, ktoré sú

špecifické pre ich profesiu (napríklad lekári), a nemôže si odpočítať platby príspevkov na dôchodkové sporenie z titulu zvláštnych výdavkov podľa paragrafu 10a ods. 1 EStG.

28 Podľa Spolkovej republiky Nemecko priznanie bonusu takisto nezávisí od bydliska na vnútroštátnom území. Povinné poistenie zakotvené v paragrafe 10a EStG sa viaže na miesto zamestnania, a nie na bydlisko, ako vyplýva z článku 13 ods. 2 písm. a) nariadenia č. 1408/71.

29 Na rozdiel od právnych systémov sociálneho zabezpečenia, ktoré charakterizuje povinnosť platiť príspevky, nevyhnutnou podmienkou priznania dotknutého bonusu je dobrovoľné uzavretie zmluvy o dôchodkovom sporení so súkromným poskytovateľom.

30 Spolková republika Nemecko dodáva, že na rozdiel od tvrdení Komisie, účel sledovaný zákonodarcom nemôže viesť k vyvodeniu jednoznačných záverov, pokiaľ ide o právnu kvalifikáciu prijatého opatrenia. S cieľom motivovať zriadenie doplnkových súkromných dôchodkových sporení si totiž nemecký zákonodarca — napriek tomu, že ho viedli sociálne dôvody — jasne zvolil riešenie založené na daňovom práve.

31 Podľa Spolkovej republiky Nemecko je bonus dôchodkového sporenia daňovou výhodou v zmysle článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68. Tento členský štát jednak vysvetľuje, že pokiaľ ide o nárok na uvedený bonus, paragraf 79 EStG sa odvoláva na paragraf 10a ods. 1 EStG, a jednak, že nárok na tento bonus závisí od možnosti odpočítania platieb príspevkov z titulu zvláštnych výdavkov podľa paragrafu 10a EStG, ktorý predstavuje centrálne ustanovenie klasického mechanizmu daňového práva. Úzka súvislosť medzi odpočítaním z titulu zvláštnych výdavkov a bonusom dôchodkového sporenia vyplýva nielen z odvolaní v texte zákona, ale aj zo skutočnosti, že tento bonus je preddavkom zníženia dane.

32 Spolková republika Nemecko odvolávajúc sa na už citovaný rozsudok Schumacker sa domnieva, že neexistuje rozdielne zaobchádzanie, ktoré je zakázané právom Spoločenstva, pokiaľ v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane môže byť najľahšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého bydliska.

33 Na základe tejto skutočnosti Spolková republika Nemecko tvrdí, že je v zásade úlohou štátu bydliska a nie štátu miesta zamestnania zohľadniť individuálnu situáciu pracovníkov nerezidentov. V tomto ohľade uvádza, s odvolaním sa na rozsudok zo 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, Zb. s. I-5451), že pokiaľ cezhraničný pracovník získava viac ako 90 % svojho príjmu v Nemecku, môže v súlade s paragrafom 1 ods. 3 EStG požiadať v Nemecku o rovnaké zaobchádzanie, aké je priznané osobám s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto štáte, a v dôsledku toho má právo odpočítať si zaplatené príspevky z titulu zvláštnych výdavkov. Ak by Spolková republika Nemecko nemala daňovú právomoc, nebola by povinná priznávať cezhraničným pracovníkom, ktorých príjmy sú zdaňované výlučne v štáte ich bydliska, daňové zvýhodnenie, ktorého cieľom je podporiť zriadenie doplnkového dôchodku.

34 Spolková republika Nemecko rovnako tvrdí, že sporné vnútroštátne ustanovenia neobsahujú žiadnu zakázanú diskrimináciu, ani pri zohľadnení kritérií, ktoré Súdny dvor stanovil vzhľadom na udeľovanie sociálnych výhod. Nemecký zákonodarca mal totiž v úmysle poskytnúť podporné finančné príspevky na zriadenie individuálneho doplnkového dôchodkového sporenia tým osobám, ktoré majú dostatočne blízky vzťah k nemeckej spoločnosti v zmysle rozsudku z 18. júla 2007, Geven (C-213/05, Zb. s. I-6347, bod 28), bez toho, aby striktne vyžadoval ako podmienku poskytnutia týchto príspevkov bydlisko na území štátu. Spolková republika Nemecko zastáva názor, že tí cezhraniční pracovníci, na ktorých postavenie sa vzťahujú dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, nemajú dostatočný vzťah k tomuto členskému štátu a naopak, sú z právneho hľadiska úplne spojení so štátom ich bydliska.

35 Ďalej, pokiaľ ide o bonus priznávaný manželom, Spolková republika Nemecko takisto spochybňuje, že tento bonus predstavuje zakázané nerovnaké zaobchádzanie, keďže manžel, ktorý nemá bydlisko v Nemecku, môže tiež požiadať o priznanie zaobchádzania, ktoré je vyhradené osobám s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, ak 90 % spoločných príjmov manželov pochádza z Nemecka, alebo ich príjmy pochádzajúce zo zahraničia neprekračujú 12 272 eur.

36 Spolková republika Nemecko napokon subsidiárne na účely odôvodnenia uvádza dôvody daňovej koherencie. Výhoda, ktorú predstavuje bonus dôchodkového sporenia podľa paragrafu 79 EStG a možnosť odpočítať zvláštne výdavky podľa paragrafu 10a tohto zákona, je vyvážená neskorším zdanením dávok vyplácaných na základe zmlúv o dôchodkovom sporení podľa paragrafu 22 ods. 5 EStG.

Posúdenie Súdnym dvorom

37 Najskôr je vhodné uviesť, že táto výhrada sa týka iba situácie cezhraničných pracovníkov, ktorých príjem je zdanený výlučne v ich štáte bydliska na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú Spolková republika Nemecko uzavrela s inými členskými štátmi. Ďalej je opodstatnené zdôrazniť, že Komisia žiada, aby Súdny dvor konštatoval existenciu nesplnenia povinnosti vzhľadom na to, že Nemecko priznalo bonus dôchodkového sporenia stanovený v paragrafe 79 EStG, a nie vzhľadom na možnosť daňového odpočítania podľa paragrafu 10a ods. 1 EStG príspevkov zaplatených na dôchodkové sporenie. Napokon je potrebné pripomenúť, že v tejto výhrade Komisia nespochybňuje len priznanie sporného bonusu pracovníkom, ale aj dodatočný príspevok k bonusu podľa počtu detí, ako aj odvodený bonus priznávaný manželovi príjemcu bonusu.

38 Po prvé, pokiaľ ide o udelenie bonusu dôchodkového sporenia pracovníkom, Komisia a Spolková republika Nemecko si odporujú vo veci kvalifikácie tohto bonusu ako

sociálnej výhody alebo ako daňovej výhody v zmysle článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

39 Pojem „sociálna výhoda“ sa podľa ustálenej judikatúry vzťahuje na všetky výhody, ktoré — či už sa spájajú alebo nespájajú s pracovnou zmluvou — sú vo všeobecnosti priznané vlastným štátnym príslušníkom najmä z dôvodu ich objektívneho postavenia ako pracovníkov alebo na základe samotnej skutočnosti, že majú bydlisko na vnútroštátnom území, pričom rozšírenie pôsobnosti tohto pojmu na migrujúcich pracovníkov sa javí ako prostriedok na zjednodušenie ich mobility vnútri Spoločenstva (rozsudky z 12. mája 1998, Martínez Sala, C-85/96, Zb. s. I-2691, bod 25, a z 11. septembra 2007, Hendrix, C-287/05, Zb. s. I-6909, bod 48). V tomto ohľade treba uviesť, že Súdny dvor už rozhodol, že pojem „sociálna výhoda“ v zmysle článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68 zahŕňa príjem, ktorý dôchodcom zabezpečuje právna úprava členského štátu (pozri rozsudky z 12. júla 1984, Castelli, 261/83, Zb. s. 3199, bod 11, a zo 6. júna 1985, Frascogna, 157/84, Zb. s. 1739, bod 22).

40 Na účely zistenia, či bonus dôchodkového sporenia predstavuje sociálnu alebo daňovú výhodu, treba preskúmať, ako uvádza generálny advokát v bode 40 svojich návrhov, účel tohto bonusu a podmienky, pod ktorými sa udeľuje.

41 Zo spisu vyplýva, že bonus dôchodkového sporenia bol pôvodne odôvodnený sociálnymi záujmami. Tento bonus bol totiž vytvorený na to, aby kompenzoval budúce zníženie zákonného dôchodku, a v tomto zmysle predstavuje finančnú pomoc, ktorej cieľom je podporiť dotknuté osoby v tom, aby si počas celej svojej profesijnej činnosti zriaďovali doplnkový dôchodok.

42 Uvedený bonus sa na základe paragrafu 10a EStG, na ktorý odvoláva paragraf 79 EStG, priznáva najmä zamestnancom, ktorí vstúpili do zákonného systému dôchodkového poistenia, pretože týchto sa ako prvých dotýka zníženie úrovne zákonného dôchodku. Ďalej je opodstatnené uviesť, že tento bonus sa priznáva nezávisle od príjmov príjemcu a jeho výška závisí tak od príspevkov zaplatených na základe zmluvy o dôchodkovom

sporení, ako aj od počtu detí, na ktoré príjemca poberá rodinné prídavky. Okrem toho nárok na bonus vzniká uplynutím kalendárneho roku, počas ktorého boli zaplatené príspevky na uvedené sporenie.

43 Priznanie bonusu dôchodkového sporenia je preto sociálnou výhodou, ktorá sa vo všeobecnosti udeľuje pracovníkom z dôvodu ich objektívneho postavenia pracovníka.

44 Žiadne z tvrdení, ktoré uvádza Spolková republika Nemecko, nemôže spochybniť toto konštatovanie.

45 Okolnosť, ktorá nie je sporná, že v súlade s paragrafom 10a EStG majú na tento bonus nárok aj iné osoby, ktoré nie sú pracovníkmi v zmysle práva Spoločenstva, nie je rozhodujúca na účely popretia toho, že táto výhoda má sociálny charakter, pretože, ako vyplýva z bodu 39 tohto rozsudku, pojem sociálnej výhody nevyžaduje súvislosť s pracovnou zmluvou.

46 Je potrebné spresniť, že skutočnosť, že iné kategórie osôb sú príjemcami bonusu, hoci nie sú pracovníkmi, preukazuje, že sociálny cieľ sledovaný vo vzťahu k zamestnancom bol rozšírený na iné kategórie osôb, ktoré sa nachádzajú v podobnej situácii, pokiaľ ide o zákonný dôchodkový systém.

47 Okolnosť, ktorú uvádza Spolková republika Nemecko, že uzavretie zmluvy o dôchodkovom sporení so súkromným poskytovateľom a následné platby príspevkov na toto sporenie je dobrovoľné, nemôže ovplyvniť kvalifikáciu dotknutého bonusu ako sociálnej výhody, keďže podmienkou tejto kvalifikácie nie je povinný charakter systému, v rámci ktorého sa poskytuje uvedená výhoda.

48 Tvrdenie Spolkovej republiky Nemecko, ktorého cieľom je preukázať, že bonus dôchodkového sporenia predstavuje daňovú výhodu, keďže ide o preddavok na daňovú úsporu vyplývajúcu z paragrafu 10a EStG, nemožno prijať.

49 Táto výhrada sa totiž netýka možnosti odpočítať z titulu zvláštnych výdavkov príspevky zaplatené na dôchodkové sporenie spolu s bonusom dôchodkového sporenia podľa paragrafu 10a EStG, ale bonusu dôchodkového sporenia stanoveného v paragrafe 79 EStG, ktorý je pozitívnym plnením priznaným Nemeckom bez ohľadu na akúkoľvek možnosť odpočítania. Uvedený bonus predstavuje minimálnu pomoc, ktorej cieľom je podpora vytvorenia doplnkového dôchodku bez ohľadu na príjmy príjemcu bonusu a je súčasťou kapitálu dôchodkového sporenia.

50 Možnosť odpočítania príspevkov na dôchodkové sporenie predstavuje odlišnú výhodu, ktorá za určitých podmienok umožňuje vznik dodatočných úspor zodpovedajúcich rozdielu medzi výškou bonusu a výškou úspory vyplývajúcej z odpočítania uskutočneného podľa paragrafu 10a EStG. V dôsledku toho, uvedená možnosť odpočítania príspevkov podľa paragrafu 10a EStG nemôže zmeniť sociálnu povahu bonusu dôchodkového sporenia.

51 Teraz treba zistiť, či skutočnosť, že priznanie bonusu dôchodkového sporenia ako sociálnej výhody v zmysle článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68 je viazané na podmienku, že pracovník má neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku, predstavuje diskrimináciu v zmysle práva Spoločenstva.

52 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že článok 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68 stanovuje, že pracovník, ktorý je štátnym príslušníkom členského štátu, požíva na území ostatných členských štátov rovnaké sociálne a daňové výhody ako vlastní pracovníci. Podľa ustálenej judikatúry cezhraniční pracovníci môžu uplatňovať

ustanovenia uvedeného článku 7 z rovnakého dôvodu ako akýkoľvek iný pracovník, ktorého sa týka toto ustanovenie (rozsudok Geven, už citovaný, bod 15).

53 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, zásada rovnosti zaobchádzania stanovená v článku 39 ES, ako aj v článku 7 nariadenia č. 1612/68 zakazuje nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá v dôsledku uplatnenia iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku (pozri najmä rozsudky z 27. novembra 1997, Meints, C-57/96, Zb. s. I-6689, bod 44, a z 24. septembra 1998, Komisia/Francúzsko, C-35/97, Zb. s. I-5325, bod 37).

54 Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho práva nie je objektívne odôvodnené a primerané sledovanému cieľu, treba ho považovať za nepriamo diskriminačné, ak je samotnou svojou povahou spôsobilé dotknúť sa viac migrujúcich pracovníkov ako vlastných pracovníkov, a v dôsledku toho hrozí, že podstatnejšie znevýhodní prvých uvedených (rozsudky Meints, už citovaný, bod 45, a Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 38).

55 Je potrebné konštatovať, že v prejednávanej veci priznanie bonusu dôchodkového sporenia podlieha na základe paragrafu 79 EStG podmienke neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku. Neobmedzenú daňovú povinnosť majú v Nemecku fyzické osoby, ktoré podľa paragrafu 1 ods. 1 EStG majú bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú na území Nemecka, alebo ktoré podľa odseku 3 tohto istého paragrafu 1 podali žiadosť v tomto zmysle a spĺňajú prísne podmienky stanovené v uvedenom odseku 3.

56 V prejednávanej veci sú pracovníkmi, ktorých sa týka táto výhrada, cezhraniční pracovníci, ktorých príjem je zdanený výlučne v ich štáte bydliska na základe dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých Spolkovou republikou Nemecko. V dôsledku toho uvedení pracovníci nemôžu byť pripodobnení k osobám s neobmedzenou daňovou povinnosťou v súlade s paragrafom 1 ods. 3 EStG,

čo žalovaný štát napokon priznal. Za týchto okolností sa podmienka neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku rovná podmienke bydliska.

57 Z toho vyplýva, že cezhraniční pracovníci, ktorí, ako vyplýva z ich názvu, majú svoje bydlisko v inom členskom štáte, sú vylúčení z priznania bonusu dôchodkového sporenia.

58 Okrem iného je opodstatnené uviesť, že títo cezhraniční pracovníci najčastejšie nemajú nemeckú štátnu príslušnosť, a preto pracovníci s nemeckou štátnou príslušnosťou ľahšie spĺňajú podmienku neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku ako dotknutí cezhraniční pracovníci, čo Spolková republika Nemecko nespochybňuje.

59 Preto viazanie priznania bonusu dôchodkového sporenia na podmienku, ktorá je rovnocenná s podmienkou bydliska, predstavuje porušenie článku 39 ES a článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

60 Toto konštatovanie nemožno spochybniť tvrdením Spolkovej republiky Nemecko založeným na už citovanom rozsudku Geven, podľa ktorého neexistencia dostatočne blízkeho vzťahu k nemeckej spoločnosti môže odôvodniť odmietnutie priznania sociálnej výhody. Z paragrafu 10a ods. 1 a paragrafu 79 EStG totiž vyplýva, že na to, aby pracovníkovi mohol byť priznaný bonus dôchodkového sporenia, musí byť tento pracovník najmä poistený v nemeckom zákonnom dôchodkovom systéme sociálneho zabezpečenia. Toto povinné poistenie v nemeckom systéme sociálneho zabezpečenia, ktoré zaručuje, že pracovníci platia sociálne príspevky do uvedeného systému, predstavuje dostatočne úzky vzťah s nemeckou spoločnosťou na to, aby mohla byť cezhraničným pracovníkom priznaná dotknutá sociálna výhoda.

61 Žalovaný členský štát sa okrem toho na účely preukázania neexistencie diskriminácie nemôže účinne odvolávať na to, že cezhraniční pracovníci majú možnosť dostávať podobné, alebo dokonca ešte výhodnejšie podporné finančné prostriedky v členskom štáte ich bydliska. Dotknutý bonus dôchodkového sporenia totiž nepredstavuje výhodu vo forme daňového odpočítania, ktoré je spojené so zdanením príjmu v Nemecku, ale minimálnu finančnú pomoc poskytovanú Nemeckom, ktorá má podnietiť pracovníkov, aby si zriadili súkromný doplnkový dôchodok, a to s cieľom kompenzovať zníženie úrovne zákonného dôchodku. Okolnosť, že cezhraničným pracovníkom môžu byť prípadne priznané daňové zvýhodnenia v ich štáte bydliska, neznamená zánik diskriminácie, ktorej sú vystavení, pokiaľ ide o udelenie bonusu dôchodkového sporenia.

62 Spolková republika Nemecko subsidiárne tvrdí, že nerovné zaobchádzanie je odôvodnené koherenciu daňového systému.

63 V tomto ohľade stačí uviesť, že za predpokladu, že túto diskrimináciu pri priznávaní sociálnej výhody možno odôvodniť daňovou koherenciu, takéto odôvodnenie nemožno prijať v prejednávanej veci, kde je daňová koherencia zabezpečená dvojstrannými dohodami o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Spolková republika Nemecko uzavrela s inými členskými štátmi (pozri analogicky rozsudok Wielockx, už citovaný, bod 25).

64 Po druhé, pokiaľ ide o priznanie doplnkového príspevku na deti podľa paragrafu 85 EStG, je potrebné sa z rovnakých dôvodov domnievať, že podriadenie priznania toho príspevku podmienke neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku je v rozpore s článkom 39 ods. 2 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

65 Po tretie, pokiaľ ide o priznanie odvodeného bonusu dôchodkového sporenia manželovi príjemcu bonusu v súlade s paragrafom 79 EStG, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora manžel pracovníka patriaceho do pôsobnosti nariadenia č. 1612/68 má nepriamo prospech z rovnosti zaobchádzania priznanej migrujúcemu pracovníkovi článkom 7 ods. 2 tohto nariadenia, a v dôsledku toho môže

požiadať o priznanie odvodeného bonusu dôchodkového sporenia, pokiaľ tento príspevok predstavuje pre migrujúceho pracovníka sociálnu výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2007, Hartmann, C-212/05, Zb. s. I-6303, bod 25).

66 Tak je to aj v prejednávanej veci. Príspevok, akým je odvodený bonus dôchodkového sporenia, ktorý finančne podporuje zriadenie doplnkového dôchodku pre manžela pracovníka, umožňuje zlepšiť situáciu manželov vzhľadom na ich budúci starobný dôchodok a pre pracovníka je výhodou v tom zmysle, že prispieva k vytvoreniu podmienok na pokrytie zabezpečenia v starobe v rámci rodiny. Takýto bonus teda predstavuje sociálnu výhodu v zmysle článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68 v prospech dotknutých cezhraničných pracovníkov.

67 Z kombinovaného čítania paragrafu 79 a paragrafu 26 ods. 1 EStG však vyplýva, že manžel pracovníka na to, aby mu mohol byť priznaný odvodený bonus, musí mať tiež neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku. Vzhľadom na to, že v prejednávanej veci sa podmienka neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku rovná podmienke bydliska podľa paragrafu 1 EStG, táto podmienka znevýhodňuje najmä cezhraničných pracovníkov, ktorí majú už podľa svojej definície bydlisko v inom členskom štáte, kde spravidla bývajú aj ich rodinní príslušníci (rozsudok, Meeusen, už citovaný, bod 24).

68 Z toho vyplýva, že paragraf 79 EStG tým, že podriaďuje priznanie bonusu dôchodkového sporenia manželom podmienke, že musia mať neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku, predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ktorá je v rozpore s článkom 39 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

69 Z uvedeného vyplýva, že prvá výhrada je dôvodná a Spolková republika Nemecko si tým, že prijala a ponechala v platnosti ustanovenia z oblasti doplnkového starobného dôchodku uvedené v paragrafoch 79 až 99 EStG, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 39 ES a článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68 v rozsahu, v akom tieto

ustanovenia odmietajú priznať cezhraničným pracovníkom a ich manželom nárok na bonus dôchodkového sporenia, ak tieto osoby nemajú neobmedzenú daňovú povinnosť v tomto členskom štáte.

O druhej výhrade

Argumentácia účastníkov konania

70 Komisia tvrdí, že skutočnosť, že použitie podporných finančných prostriedkov v určitej výške na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome podlieha podmienke, že nehnuteľnosť sa nachádza na území Nemecka, ako to vyplýva z paragrafu 92a EStG, znemožňuje cezhraničným pracovníkom použiť prostriedky, ktoré ušetrili, na nadobudnutie alebo výstavbu takejto nehnuteľnosti v pohraničnom regióne mimo územia Spolkovej republiky Nemecko. Takéto znevýhodňujúce zaobchádzanie s cezhraničnými pracovníkmi predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, a v dôsledku toho porušuje článok 39 ods. 2 ES, ako aj článok 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68. Komisia spresňuje, že zákaz diskriminácie v oblasti voľného pohybu pracovníkov nepodlieha žiadnej výhrade pre prípady *de minimis*.

71 Spochybňuje tvrdenie Spolkovej republiky Nemecko, podľa ktorého sporné ustanovenia nie sú diskriminačné voči pracovníkom, ktorí nemajú nemeckú štátnu príslušnosť, keďže toto opatrenie by malo rovnaké účinky pre migrujúcich a nemeckých pracovníkov. Samotná skutočnosť, že cezhraniční pracovníci sú veľkou skupinou osôb, ktorá sa vo väčšine prípadov nesťahuje do Nemecka, kde sa nachádza miesto ich zamestnania, preukazuje, že majú tendenciu nadobúdať nehnuteľnosť v ich štáte bydliska, na rozdiel od nemeckých pracovníkov, ktorí len výnimočne nadobúdajú nehnuteľnosť mimo územia Nemecka. Na základe tak konkrétnych údajov o cezhraničnom pohybe, ako aj judikatúry a najmä rozsudku z 21. februára 2006, Ritter-Coulais

(C-152/03, Zb. s. I-1711, bod 36), sa Komisia domnieva, že vo všeobecnosti sú nerezidenti častejšie vlastníkmi domu nachádzajúceho sa mimo územia Nemecka ako rezidenti.

72 Spolková republika Nemecko nesúhlasí so skutočnosťou, že použitie podporných finančných prostriedkov na účely nadobudnutia do vlastníctva nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Nemecku je nepriama diskriminácia na základe štátnej príslušnosti. Tak nemeckí pracovníci, ako aj pracovníci, ktorí sú štátnymi príslušníkmi iných členských štátov a majú bydlisko mimo územia Spolkovej republiky Nemecko, nemôžu použiť bonus dôchodkového sporenia na účely nadobudnutia alebo výstavby vlastnej nehnuteľnosti mimo tohto členského štátu.

73 Spolková republika Nemecko tvrdí, že voľný pohyb pracovníkov nie je obmedzený paragrafom 92a EStG z dôvodu, že toto ustanovenie nemá žiadny vplyv na výber miesta zamestnania. Opačný záver podľa nej znamená, že všetky výhody priznané len v štáte zamestnania a nie v štáte bydliska predstavujú možné obmedzenia voľného pohybu pracovníkov.

74 Spolková republika Nemecko subsidiárne tvrdí, že v každom prípade, tak nerovnosť zaobchádzania, ako aj obmedzenie voľného pohybu pracovníkov možno odôvodniť naliehavými cieľmi všeobecného záujmu, ako napríklad priznanie pomoci na výstavbu bytov alebo zabezpečenie dostatku nehnuteľností určených na bývanie, či ochrana vnútroštátneho systému sociálneho zabezpečenia.

Posúdenie Súdnym dvorom

75 Najskôr treba uviesť, že na pojednávaní Komisia spresnila, že táto výhrada sa netýka len tých cezhraničných pracovníkov, ktorých príjem je zdanený výlučne v štáte bydliska, ale všetkých cezhraničných pracovníkov.

76 V rámci tejto výhrady treba preskúmať či, ako tvrdí Komisia, paragraf 92a EStG tým, že viaže použitie podporných finančných prostriedkov na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome na podmienku, že nehnuteľnosť sa nachádza na území Nemecka, obmedzuje možnosť využiť sociálnu výhodu a znamená nepriamu diskrimináciu, ktorá je v rozpore s článkom 39 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

77 Na základe paragrafu 92a EStG môže príjemca bonusu použiť podporné finančné prostriedky vyplývajúce zo zmluvy o dôchodkovom sporení až do výšky 50 000 eur na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome nachádzajúcej sa na vnútroštátnom území.

78 Je teda nutné konštatovať, že dotknuté podporné finančné prostriedky nemožno použiť na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v pohraničnej oblasti mimo územia Nemecka.

79 Hoci je presné, ako uvádza Spolková republika Nemecko, že ani nemeckí ani cezhraniční pracovníci nemôžu použiť uvedené podporné finančné prostriedky na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti mimo územia Nemecka a paragraf 92a EStG sa netýka priamo nerezidentov, pravdou zostáva, že práve títo nerezidenti majú častejšie ako rezidenti záujem o kúpu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa mimo uvedeného územia (pozri v tomto zmysle rozsudok Ritter-Coulais, už citovaný, bod 36).

80 Z toho vyplýva, že paragraf 92a EStG priznáva cezhraničným pracovníkom menej výhodné zaobchádzanie, ako je priznané pracovníkom s bydliskom v Nemecku a v dôsledku toho predstavuje nepriamu diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti.

81 Teraz treba preskúmať, či znevýhodňujúce zaobchádzanie s pohraničnými pracovníkmi odôvodňuje cieľ spočívajúci v zabezpečení primeranej ponuky bývania a v zachovaní vnútroštátneho systému sociálneho zabezpečenia, ako to tvrdí Spolková republika Nemecko.

82 Pokiaľ ide, po prvé, o cieľ spočívajúci v zabezpečení dostatočnej ponuky bývania, je vhodné uviesť, že za predpokladu, že tento cieľ predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, podmienka stanovená v paragrafe 92a EStG, podľa ktorej musí byť nehnuteľnosť určená na bývanie, ktorá sa má nadobudnúť alebo postaviť, umiestnená na území Nemecka, ide v každom prípade nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, keďže tento cieľ možno dosiahnuť aj v prípade, ak si cezhraniční pracovníci zriadia svoje bydlisko na území iného členského štátu ako Nemecka (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2008, Komisia/Nemecko, C-152/05, Zb. s. I-39, body 27 a 28).

83 Okrem toho tvrdenie žalovaného štátu založené na riziku konfliktu s bytovou politikou iných členských štátov nemožno prijať, keďže toto riziko v prejednávanej veci nebolo preukázané a Spolková republika Nemecko len všeobecným spôsobom uviedla, že rozšírenie možnosti použiť prostriedky z dôchodkového sporenia na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie na území iných členských štátov by mohlo ohroziť politiku bývania týchto štátov.

84 Po druhé, pokiaľ ide o ochranu vnútroštátneho systému sociálneho zabezpečenia, z rozsudku z 11. januára 2007, ITC (C-208/05, Zb. s. I-181, bod 43) vyplýva, že riziko vážneho zásahu do finančnej rovnováhy systému sociálneho zabezpečenia môže byť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Takéto riziko však v prejednávanej veci nebolo preukázané. Spolková republika Nemecko sa totiž obmedzila len na to, že uviedla, že pokiaľ príjemcovia sú vlastníkmi nehnuteľnosti určenej na bývanie, nehrozí im nebezpečenstvo, že počas obdobia dôchodku budú musieť znášať platenie nájomného, a nebudú sa musieť uchádzať o dávky sociálneho zabezpečenia. Okrem toho tento cieľ možno dosiahnuť rovnako, ak finančné prostriedky z dôchodkového sporenia môžu byť použité na nadobudnutie nehnuteľnosti určenej na bývanie mimo územia Nemecka.

85 Z uvedeného vyplýva, že táto výhrada je dôvodná a Spolková republika Nemecko si tým, že odmietla cezhraničným pracovníkom právo použiť podporné finančné prostriedky na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome, pokiaľ sa táto nehnuteľnosť nenachádza v Nemecku, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 39 ES a článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

O tretej výhrade

Argumentácia účastníkov konania

86 Komisia sa domnieva, že povinnosť vrátiť bonus dôchodkového sporenia v prípade skončenia neobmedzenej daňovej povinnosti podľa paragrafu 95 EStG v spojení s paragrafmi 93 až 95 EStG porušuje článok 39 ES a článok 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68, ako aj články 12 ES a 18 ES.

87 Pokiaľ totiž ide, po prvé, o voľný pohyb pracovníkov, dotknutá právna úprava predstavuje podľa Komisie nepriamu diskrimináciu v rozsahu, v akom sa uplatňuje na cezhraničných a migrujúcich pracovníkov, zatiaľ čo tieto dve kategórie pracovníkov, na rozdiel od nemeckých pracovníkov, najčastejšie a najmä pokiaľ odídu zo zamestnania na účely práce v inom členskom štáte, riskujú, že prestanú mať neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku. Okrem toho dotknutá právna úprava môže znížiť hodnotu bonusu pre migrujúcich pracovníkov, keďže títo sa môžu hneď na začiatku rozhodnúť nepožiadať o jeho vyplácanie, aby sa vyhli neskoršej povinnosti vrátiť ho.

88 Komisia takisto uvádza, že dotknuté ustanovenia predstavujú prekážku voľného pohybu pracovníkov. Odvoláva sa na porovnanie s rozsudkom z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Zb. s. I-2409) a uvádza, že pracovníci, ktorí vykonávajú svoju pracovnú činnosť v Nemecku, ale bývajú mimo územia tohto členského štátu, sú v menej priaznivej situácii ako tí, ktorí naďalej bývajú na vnútroštátnom území, pretože

ak sa prví uvedení pracovníci rozhodnú bývať mimo územia Spolkovej republiky Nemecko, tento členský štát si privlastní niektoré z ich aktív.

89 Rozdiel medzi týmito dvomi situáciami spočívajúci pre osoby, ktoré opustia Nemecko, v tom, že musia vrátiť bonus dôchodkového sporenia hneď po skončení ich neobmedzenej daňovej povinnosti v tomto štáte, a pre osoby, ktoré zostanú na území Nemecka, v tom, že budú neskôr povinné platiť daň z vyplácaných dávok, nemení posúdenie Komisie, keďže tento rozdiel sa objaví až po niekoľkých desaťročiach a nemá žiadny vplyv na odradzujúci účinok povinnosti vrátenia príspevku.

90 Komisia dodáva, že hoci spôsoby vrátenia môžu zmierniť prísnosť dotknutej právnej úpravy, nemajú vplyv na samotný princíp vrátenia bonusu.

91 Okrem toho podľa Komisie nedostatok právomoci Spolkovej republiky Nemecko zdaniť dôchodky v budúcnosti vyplácané osobám, ktoré opustia vnútroštátne územie, nemožno uvádzať ako odôvodnenie vychádzajúce z daňovej koherencie, ktorá je už zabezpečená dvojstrannými dohodami o zamedzení dvojitého zdanenia.

92 Po druhé, pokiaľ ide o článok 12 ES, Komisia sa jednak domnieva, že povinnosť vrátiť bonus predstavuje skrytú diskrimináciu, ktorá je v rozpore s uvedeným článkom, keďže sa týka najmä osôb, ktoré nie sú nemeckými štátnymi príslušníkmi. Takéto posúdenie vyplýva z konštatovania, podľa ktorého najmä pracovníci s inou ako nemeckou štátnou príslušnosťou sú po skončení činnosti v Nemecku vedení k tomu, aby opustili územie tohto členského štátu, spravidla preto, aby sa vrátili do krajiny svojho pôvodu, zatiaľ čo je málo pravdepodobné, že vnútroštátni pracovníci sa rozhodnú stráviť svoj dôchodkový vek v zahraničí. Ďalej je podľa Komisie takisto porušený

článok 18 ES. Povinnosť vrátiť bonus bez ohľadu na ich štátnu príslušnosť odradzuje občanov Európskej únie vrátane nemeckých štátnych príslušníkov, aby preniesli svoje bydlisko do iného členského štátu.

93 Spolková republika Nemecko namieta proti tvrdeniu, že paragraf 95 EStG porušuje zásadu voľného pohybu pracovníkov a články 12 ES a 18 ES.

94 V prvom rade tvrdí, že povinnosť vrátiť bonus v prípade skončenia neobmedzenej daňovej povinnosti nepredstavuje skutočnú prekážku voľného pohybu pracovníkov alebo občanov z dôvodu, že nemôže dotknuté osoby odradiť od toho, aby preniesli miesto svojho zamestnania alebo bydliska do zahraničia. Príjemca bonusu je totiž povinný vrátiť len bonus uvedený v paragrafe 79 a nasl. EStG a zníženie dane, ktoré vyplýva z odpočítania z titulu zvláštnych výdavkov podľa paragrafu 10a EStG. Na rozdiel od situácie, ktorá je predmetom rozsudkov de Lasteyrie du Saillant, už citovaný, a zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, Zb. s. I-7409), nie je stanovené žiadne iné „zdanenie pri odchode".

95 Spolková republika Nemecko dodáva, že v súlade s paragrafom 95 ods. 2 EStG možno na základe žiadosti platiteľa dane odložiť vrátenie bonusu, kým sa nezačnú vyplácať dávky vyplývajúce zo zmluvy o dôchodkovom sporení a toto vrátenie možno uskutočniť po častiach maximálne vo výške 15 % z dôchodkov vyplácaných z dôvodu uvedenej zmluvy, čo umožňuje platiteľovi dane preniesť miesto svojho zamestnania a bydliska bez priameho finančného zaťaženia. Okrem toho dotknutá osoba je oslobodená od povinnosti vrátiť bonus, pokiaľ má znovu neobmedzenú daňovú povinnosť k nemeckej dani. Žalovaný štát z už citovaného rozsudku N usudzuje, že pozastavenie platieb vedúcich k vráteniu bonusu bez toho, aby bola zriadená záruka, môže zmierniť obmedzujúcu povahu povinnosti platiť, ktorá je spojená so skutočnosťou, že dotknutá osoba opúšťa územie tohto štátu.

96 Spolková republika Nemecko ďalej s pomocou viacerých príkladov uvádza, že strata postavenia platiteľa dane, ktorý má neobmedzenú daňovú povinnosť, nepredstavuje pre cezhraničného pracovníka ani pre občana finančné znevýhodnenie, ktoré by mohlo odôvodniť existenciu skrytej diskriminácie. Aj keď príjemcovia bonusu, ktorých

neobmedzená daňová povinnosť na daň v Nemecku končí, musia vrátiť daňové zvýhodnenie, ktoré im bolo priznané, nemôžu byť zdanení *a posteriori* z dôchodkov, ktoré im boli vyplatené z titulu zmluvy o dôchodkovom sporení, na ktoré majú nárok na základe príspevkov, ktoré platili až do konca ich daňovej povinnosti. Povinnosť vrátenia teda kompenzujú finančné výhody, ktoré sú prinajmenšom rovnocenné.

97 Podľa Spolkovej republiky Nemecko je paragraf 95 EStG takisto odôvodnený daňovou koherenciou.

Posúdenie Súdnym dvorom

98 Po prvé, pokiaľ ide o časť výhrady týkajúcej sa diskriminačnej povahy povinnosti vrátiť bonus v prípade skončenia neobmedzenej daňovej povinnosti, treba pripomenúť, že podľa judikatúry článok 12 ES, ktorý zakotvuje všeobecnú zásadu zákazu akejkoľvek diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, sa môže samostatne uplatniť len v situáciách patriacich pod právo Spoločenstva, pre ktoré Zmluva ES nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie (pozri najmä rozsudky z 30. mája 1989, Komisia/Grécko, 305/87, Zb. s. 1461, body 12 a 13, ako aj z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, bod 28).

99 V oblasti voľného pohybu pracovníkov však zásada zákazu diskriminácie bola zakotvená v článku 39 ES a článku 7 nariadenia č. 1612/68 (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 2008, Raccanelli, C-94/07, Zb. s. I-5939, bod 45).

100 Vzhľadom na obe posledné uvedené ustanovenia je preto vhodné porovnať zaobchádzanie uplatňované na pracovníkov, ktorí ostávajú na území Nemecka, s tým, ktoré sa uplatňuje na pracovníkov, ktorí opúšťajú uvedené územie.

101 Na základe kombinovaného uplatnenia paragrafov 93 až 95 EStG príjemca bonusu, ktorý už nemá trvalé bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu na vnútroštátnom území, a preto už nemá neobmedzenú daňovú povinnosť, musí vrátiť bonusy dôchodkového sporenia, ktoré mu boli vyplatené, a prípadne aj odpočítania z titulu zvláštnych výdavkov vyplývajúce z paragrafu 10a EStG.

102 Je však potrebné uviesť, že v prejednávanej veci je viac pravdepodobné, že migrujúci pracovníci, ktorí sú zvyčajne cudzími štátnymi príslušníkmi, opustia územie Nemecka preto, aby odišli pracovať a zriadiť svoje bydlisko v inom členskom štáte, a teda aj to, že prestanú mať neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku. V dôsledku toho je pravdepodobné, že zahraniční pracovníci budú častejšie predmetom znevýhodňujúceho zaobchádzania ako nemeckí pracovníci.

103 Okrem toho sporné ustanovenia môžu znížiť hodnotu bonusu len pre migrujúcich pracovníkov. Nemožno totiž vylúčiť, že títo migrujúci pracovníci v snahe vyhnúť sa neskoršej povinnosti vrátiť bonus dôchodkového sporenia po skončení ich neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku sa radšej vzdajú poskytovania tohto bonusu. V takom prípade je preto vylúčená akákoľvek kompenzácia budúceho zníženia úrovne nemeckého zákonného dôchodku.

104 Z toho vyplýva, že sporné ustanovenia predstavujú voči migrujúcim pracovníkom nepriamu diskrimináciu.

105 Toto konštatovanie nemožno spochybniť okolnosťou, ktorú uvádza Spolková republika Nemecko, že dôchodky vyplácané neskôr na základe zmluvy o dôchodkovom sporení

nie sú zdanené v Nemecku, pokiaľ pracovníci opustia územie Nemecka. Táto okolnosť totiž nie je vôbec relevantná, pretože právomoc zdaniť uvedené dôchodky bola priznaná iným členským štátom na základe dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré boli uzavreté medzi týmito štátmi a Spolkovou republikou Nemecko, čo napokon priznáva aj tento štát. Skutočnosť, že k zdaneniu dôchodkov pracovníkov, ktorí zostanú na nemeckom území, dôjde až po niekoľkých desaťročiach, nemožno porovnávať s povinnosťou vrátiť bonus po skončení neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku, ktorá zaťažuje osoby opúšťajúce uvedené územie.

106 Po druhé, pokiaľ ide o časť výhrady týkajúcu sa odradzujúceho charakteru povinnosti vrátiť bonus v prípade skončenia neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku, najskôr je opodstatnené pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry článok 18 ES, ktorý všeobecným spôsobom formuluje právo každého občana Únie slobodne sa pohybovať a zdržiavať na území členských štátov, nachádza svoj osobitný výraz, pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, v článku 39 ES (rozsudok Hendrix, už citovaný, bod 61 a citovaná judikatúra).

107 Ďalej ustanovenia, ktoré štátnemu príslušníkovi členského štátu bránia alebo ho odrádzajú opustiť štát pôvodu, a využiť tak svoje právo voľného pohybu, predstavujú obmedzenia tejto slobody aj vtedy, ak sa uplatňujú nezávisle od štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov (pozri rozsudky ITC, už citovaný, bod 33, a z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 16).

108 Právu voľného pohybu by totiž odporovalo, keby sa s pracovníkom alebo uchádzačom o zamestnanie zaobchádzalo v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom, menej priaznivo ako v prípade, ak by nevyužil možnosti ponúkané Zmluvou vo vzťahu k voľnému pohybu (rozsudok ITC, už citovaný, bod 34).

109 V dôsledku toho, že sporné ustanovenia ukladajú príjemcom povinnosť pri skončení neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku vrátiť bonus dôchodkového sporenia prijatý v tomto štáte, každý nemecký pracovník, ktorý chce využiť svoje právo voľného pohybu podľa článku 39 ES, a najmä právo usadiť sa v inom členskom štáte, sa nachádza v menej priaznivej situácii ako pracovník, ktorý si ponechá bydlisko na vnútroštátnom území a má naďalej neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku. Tento rozdiel v zaobchádzaní môže odradiť pracovníkov nemeckej štátnej príslušnosti od toho, aby vykonávali profesijnú činnosť mimo vnútroštátneho územia.

110 Tento záver potvrdzuje preskúmanie podmienok vrátenia bonusu, ktoré sú uvedené v sporných ustanoveniach, a to napriek tvrdeniam žalovaného štátu. Na jednej strane, hoci tieto podmienky môžu zmierniť prísnosť danej úpravy, ďalej ovplyvňujú pracovníkov, ktorí prestali mať neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku len z toho dôvodu, že preniesli svoje bydlisko do iného členského štátu. Na druhej strane, hoci môže byť priznaný nárok na bezúročný odklad platieb príspevkov až do začiatku vyplácania dôchodku, tento odklad sa nepriznáva automaticky, ale na základe žiadosti príjemcu. Okrem toho, hoci odklad možno predĺžiť aj po začatí vyplácania dôchodku, toto predĺženie podlieha podmienke, že musí byť vrátená minimálna suma vo výške 15 % plnení vyplácaných na základe zmluvy o dôchodkovom sporení. Tieto podmienky vrátenia majú obmedzujúci účinok v rozsahu, v akom neumožňujú príjemcovi bonusu dôchodkového sporenia nárok na sociálnu výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok N, už citovaný, bod 36).

111 Rovnako okolnosť, ktorú uvádza Spolková republika Nemecko, podľa ktorej na základe paragrafu 95 ods. 3 EStG suma, ktorá sa má vrátiť a je predmetom odkladu, sa uvoľní, pokiaľ dotknutá osoba znovu získa postavenie platiteľa dane s neobmedzenou daňovou povinnosťou, podporuje odradzujúci účinok sporných ustanovení. Uvedený paragraf 95 ods. 3 totiž neodstraňuje odradzujúci účinok vzťahujúci sa na pracovníkov, ktorí sa trvalo zdržujú v inom členskom štáte, pretože aj keď sa suma, ktorú majú vrátiť, uvoľní, pokiaľ znovu nadobudnú postavenie platiteľa dane s neobmedzenou daňovou povinnosťou, definitívne strácajú sumu bonusu, ktorú už vrátili.

112 Za týchto okolností povinnosť vrátenia vyplývajúca z kombinovaného uplatnenia paragrafov 93 až 95 EStG môže byť prekážkou voľného pohybu pracovníkov.

113 Spolková republika Nemecko ďalej uvádza, že povinnosť vrátenia bonusu je odôvodnená vzhľadom na koherenciu jej daňového systému. Keďže však daňová koherencia je zabezpečená na základe dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré tento štát uzavrel s inými členskými štátmi, Spolková republika Nemecko sa nemôže účinne odvolávať na toto odôvodnenie (pozri v tomto zmysle rozsudok Wielockx, už citovaný, bod 25).

114 Z toho vyplýva, že sporné ustanovenia sú v rozpore s článkom 39 ES a článkom 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

115 Pokiaľ ide o osoby, ktoré nie sú hospodársky činné, platí z rovnakých dôvodov ten istý záver vzhľadom na výhradu týkajúcu sa porušenia článku 18 ES.

116 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že tretia výhrada je dôvodná a v dôsledku toho si Spolková republika Nemecko tým, že v súlade s paragrafmi 93 až 95 EStG vyžaduje, aby bol pri skončení neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku vrátený bonus, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES a 39 ES, ako aj z článku 7 ods. 2 nariadenia č. 1612/68.

O trovách

117 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spolkovú republiku Nemecko na náhradu trov konania a Spolková republika Nemecko nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Spolková republika Nemecko si tým, že prijala a ponechala v platnosti ustanovenia o doplnkovom starobnom dôchodku uvedené v paragrafoch 79 až 99 federálneho zákona o daniach z príjmov (Einkommensteuergesetz), nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 39 ES, článku 7 ods. 2 nariadenia Rady (EHS) č. 1612/68 z 15. októbra 1968 o slobode pohybu pracovníkov v rámci spoločenstva, ako aj z článku 18 ES v rozsahu, v akom tieto ustanovenia:

— **odmietajú priznať cezhraničným pracovníkom a ich manželom nárok na bonus dôchodkového sporenia, ak tieto osoby nemajú neobmedzenú daňovú povinnosť v tomto členskom štáte,**

— **zakazujú cezhraničným pracovníkom použiť podporné finančné prostriedky na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľnosti určenej na bývanie vo vlastnom dome, pokiaľ sa táto nehnuteľnosť nenachádza v Nemecku, a**

— **stanovujú, že uvedený bonus musí byť vrátený pri skončení neobmedzenej daňovej povinnosti v tomto členskom štáte.**

2. Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.

Podpisy