

Sprawa C-269/07

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ pracowników – Rozporządzenie nr 1612/68 – Premia emerytalna – Podleganie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Równość traktowania – Przywileje socjalne – Pojęcie*

(rozporządzenie Rady nr 1612/68, art. 7 ust. 2)

2. *Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Równość traktowania – Przywileje socjalne – Premia emerytalna mająca na celu skompensowanie przyszłego zmniejszenia siły wysokości ustawowych świadczeń emerytalnych – Przyznawanie premii ograniczone do osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu*

(art. 39 WE; rozporządzenie Rady nr 1612/68, art. 7 ust. 2)

3. *Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Równość traktowania – Przywileje socjalne – Premia emerytalna mająca na celu skompensowanie przyszłego zmniejszenia siły wysokości ustawowych świadczeń emerytalnych – Wykorzystanie kapitału zgromadzonego na podstawie umowy o emeryturę kapitałową w celu nabycia lub wybudowania mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych zastrzeżone dla nieruchomości znajdujących się na terytorium kraju*

(art. 39 WE; rozporządzenie Rady nr 1612/68, art. 7 ust. 2)

4. *Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Równość traktowania – Przywileje socjalne – Premia emerytalna mająca na celu skompensowanie przyszłego zmniejszenia siły wysokości ustawowych świadczeń emerytalnych – Przepisy krajowe przewidujące, że wskazana premia podlega zwrotowi, w przypadku gdy podatnik przestanie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym państwie członkowskim*

(art. 18 WE, 39 WE; rozporządzenie Rady nr 1612/68, art. 7 ust. 2)

1. *Pojęcie przywileju socjalnego, o którym mowa w art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty, obejmuje wszelkie przywileje, związane lub niezwiązane z umową o pracę, z jakich korzystają zwykle pracownicy krajowi, przede wszystkim w związku ze swym statutem pracownika, ale też z racji zamieszkiwania na terytorium kraju, których rozszerzenie na pracowników pochodzących z innych państw członkowskich wydaje się w związku z tym przyczyniać się do ułatwienia ich mobilności we Wspólnocie.*

Pojęcie to obejmuje premie emerytalne stworzone w celu skompensowania przyszłego zmniejszenia się wysokości ustawowych świadczeń emerytalnych oraz stanowić w tym celu pomoc finansową mającą na celu skłonienie zainteresowanych do zawarcia umowy o emeryturę uzupełniającej w okresie ich aktywności zawodowej, która to premia jest udzielana przede wszystkim pracownikom najemnym, podlegającym ustawowemu systemowi ubezpieczeń emerytalnych, i której to przyznawanie jest dokonywane niezależnie od wysokości przychodów zainteresowanego, a jej wysokość zależy od wysokości składek wpłacanych na konto emerytury kapitałowej oraz od liczby dzieci na utrzymaniu.

(por. pkt 39, 41–43)

2. Uchybia zobowiązaniom, jakie ciążą na nim na mocy art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty, państwa członkowskie, które przyjmuje i utrzymuje w mocy przepisy dotyczące dodatkowych ubezpieczeń emerytalnych, w zakresie w jakim przepisy te odmawiają pracownikom przygranicznym i ich małżonkom prawa do premii emerytalnej, w sytuacji gdy nie podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim.

W istocie o ile przepis prawa krajowego nie jest obiektywnie uzasadniony i nie jest proporcjonalny do realizowanego celu, to należy uznać go za pośrednio dyskryminujący, gdy ze swej natury może wpłynąć on w większym stopniu na położenie pracowników migrujących niż pracowników krajowych i gdy w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji. W odniesieniu do pracowników przygranicznych, których dochód podlega opodatkowaniu jedynie w państwie, w którym mają oni miejsce zamieszkania, zgodnie z dwustronnymi konwencjami o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie ma możliwości, w państwie członkowskim zatrudnienia, zrównania ich z podatnikami objętymi nieograniczonym obowiązkiem podatkowym. W takich okolicznościach wymóg podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim zatrudnienia równoważny jest wymogowi posiadania miejsca zamieszkania. Wynika stąd, że pracownicy przygraniczni, których to dotyczy i którzy z definicji mają miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, wyłączeni są z możliwości uzyskania premii emerytalnej. Zatem uzależnienie przyznania owej premii od wymogu równoważnego wymogowi posiadania miejsca zamieszkania stanowi naruszenie art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. To samo dotyczy okoliczności, gdy dane przepisy krajowe uzależniają przyznanie premii emerytalnej małżonkom od tego, by podlegali oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim zatrudnienia.

Taki środek krajowy nie może być uzasadniony z uwagi na wymóg spójności systemu podatkowego danego państwa członkowskiego, ponieważ spójność tę zapewniają dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez to państwo z innymi państwami członkowskimi.

(por. pkt 54, 56, 57, 59, 63, 65–69; sentencja)

3. Uchybia zobowiązaniom, jakie ciążą na nim na mocy art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty, państwa członkowskie ustanawiające i utrzymujące w mocy przepisy w dziedzinie emerytur uzupełniających, w zakresie w jakim przepisy te zakazują pracownikom przygranicznym wykorzystania subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, w sytuacji gdy mieszkanie to nie jest położone na terytorium państwa członkowskiego zatrudnienia.

Przewidując dla pracowników przygranicznych traktowanie mniej korzystne niż traktowanie

przewidziane dla pracowników zamieszkałych w państwie czonkowskim zatrudnienia, przepis taki stanowi przejaw pośredniej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, która to dyskryminacja nie może być uzasadniona celem w postaci zapewnienia odpowiedniej podaży mieszkalnej oraz ochrony krajowego systemu zabezpieczenia społecznego. W istocie jeżeli chodzi, po pierwsze, o cel w postaci zapewnienia odpowiedniej podaży mieszkalnej, przyjmując nawet, iż tego rodzaju cel stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, warunek wedle którego mieszkanie, które ma zostać nabyte lub wybudowane, powinno być położone w państwie czonkowskim zatrudnienia, w każdym wypadku wykracza poza to, co jest niezbędnym do osiągnięcia zamierzonego celu, albowiem cel ten mógłby zostać osiągnięty także w wypadku, gdyby pracownicy przygraniczni w dalszym ciągu obierali sobie miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa czonkowskiego, a nie na terytorium państwa czonkowskiego zatrudnienia. Jeżeli chodzi, po drugie, o ochronę krajowego systemu zabezpieczenia społecznego, cel ten może zostać osiągnięty również w razie wykorzystania kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej dla celów nabycia mieszkania poza terytorium państwa czonkowskiego zatrudnienia.

(por. pkt 80–82, 84, 85; sentencja)

4. Uchybia zobowiązaniom, jakie ciążą na nim na mocy art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty, oraz art. 18 WE, państwo czonkowskie, ustanawiające i utrzymujące w mocy przepisy w dziedzinie emerytur uzupełniających, w zakresie w jakim przepisy te przewidują zwrot premii emerytalnej z chwilą zaprzestania podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie czonkowskim.

W istocie ponieważ przepisy te, zobowiązują beneficjenta premii, który opuszcza swe miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu na terytorium danego państwa czonkowskiego i który w związku z tym nie podlega już nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, do zwrotu premii emerytalnej, w przypadku pracowników migrujących, którzy są zazwyczaj obywatelami państw obcych, istnieje większe prawdopodobieństwo, iż opuszczą oni terytorium państwa czonkowskiego zatrudnienia celem podjęcia zatrudnienia oraz zamieszkania w innym państwie czonkowskim, a co za tym idzie, w ich przypadku istnieje większe prawdopodobieństwo, że nie będą już podlegali nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu państwa czonkowskiego zatrudnienia. W konsekwencji bardziej prawdopodobne jest, że wystąpi niekorzystne traktowanie pracowników zagranicznych niż pracowników krajowych. Wynika stąd, iż omawiane przepisy stanowią pośrednią dyskryminację pracowników migrujących.

Ponadto omawiany obowiązek zwrotu ma charakter zniechęcający dla obywateli danego państwa.

W istocie ponieważ na mocy omawianych przepisów zobowiązanych beneficjentów do zwrotu premii emerytalnej z chwilą ustania ich nieograniczonego obowiązku podatkowego w tym państwie czonkowskim każdy pracownik z tego państwa czonkowskiego, który zamierza skorzystać z przysługującego mu prawa do swobodnego przepływu na mocy art. 39 WE, a w szczególności zamierzający osiedlić się w innym państwie czonkowskim, znajduje się w sytuacji mniej korzystnej niż pracownik, który zachowa swe miejsce zamieszkania na terytorium kraju i w dalszym ciągu podlega będzie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie czonkowskim. Ta różnica w traktowaniu może zniechęcać pracowników posiadających obywatelstwo tego państwa czonkowskiego do wykonywania działalności zawodowej poza terytorium kraju i może zatem stanowić ograniczenie swobodnego przepływu pracowników. Jeżeli chodzi o osoby nieczynne gospodarczo, ten sam wniosek odnosi się z tych samych względów do naruszenia art. 18 WE.

Takie ograniczenie nie może być uzasadnione z uwagi na wymóg spójności systemu

podatkowego danego państwa czonkowskiego, ponieważ spójno?? t? zapewniaj? dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez to państwo z innymi państwami czonkowskimi

(por. pkt 101, 102, 104, 109, 112, 113, 115, 116; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (druga izba)

z dnia 10 wrze?nia 2009 r.(*)

Uchybienie zobowi?zaniom państwa czonkowskiego – Swobodny przep?yw pracowników – Rozporz?dzenie nr 1612/68 – Premia emerytalna – Podleganie nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu

W sprawie C?269/07

maj?cej za przedmiot skarg? o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowi?zaniom państwa czonkowskiego, wniesion? w dniu 6 czerwca 2007 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala oraz W. Möllsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, z adresem do dor?cze? w Luksemburgu,

strona skar??ca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez C. Blaschkego oraz M. Lumm?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez D. Wellischa, Rechtsanwalt, z adresem do dor?cze? w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNA? (druga izba),

w sk?adzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i C. Toader, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: R. ?ere?, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 grudnia 2008 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 31 marca 2009 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 W swej skardze Komisja ??da, by Trybuna? orzek?, ?e Republika Federalna Niemiec wprowadzaj?c i utrzymuj?c w mocy przepisy §§ 79–99 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EstG”) dotycz?ce dodatkowych ubezpiecze? emerytalnych naruszy?a zobowi?zania wynikaj?ce z art. 39 WE, art. 7 rozporz?dzenia Rady (EWG) nr 1612/68 z dnia 15 pa?dziernika 1968 r. w sprawie swobodnego przep?ywu pracowników wewn?trz Wspólnoty (Dz.U. L 257, s. 2), art. 12 WE oraz art. 18 WE, w zakresie w jakim przepisy te:

- odmawiaj? pracownikom przygranicznym (oraz ich ma??onkom) prawa do premii, o ile nie podlegaj? oni nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w tym pa?stwie cz?nkowskim;
- nie zezwalaj? na to, by subwencionowany kapita? móg? zosta? wykorzystany na finansowanie w?asnego mieszkania s?u??cego zaspokajaniu w?asnych potrzeb mieszkaniowych, o ile mieszkanie to nie jest po?o?one w Niemczech;
- przewiduj?, ?e subwencja podlega zwrotowi, w przypadku gdy podatnik przestanie podlega? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu.

Ramy prawne

Przepisy wspólnotowe

2 Zgodnie z art. 7 ust. 1 i 2 rozporz?dzenia nr 1612/68:

„1. Pracownik b?d?cy obywatelem pa?stwa cz?nkowskiego nie mo?e by? na terytorium innego pa?stwa cz?nkowskiego ze wzgl?du na sw? przynale?no?? pa?stwow? traktowany odmiennie ni? pracownicy krajowi pod wzgl?dem warunków zatrudnienia i pracy, w szczególno?ci warunków wynagrodzenia, zwolnienia i, je?eli straci prac?, powrotu do pracy lub ponownego zatrudnienia.

2. Pracownik korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych jak pracownicy krajowi”.

Przepisy krajowe

3 Zgodnie z § 1 EStG:

„1. Osoby fizyczne maj?ce miejsce zamieszkania lub miejsce zwyk?ego pobytu w Niemczech podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu od swoich dochodów [...].

[...]

3. Osoby fizyczne niemaj?ce miejsca zamieszkania ani miejsca zwyk?ego pobytu w Niemczech mog?, na w?asny wniosek, dobrowolnie podda? si? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu od swoich dochodów, o ile uzyskuj? dochody w Niemczech w rozumieniu art. 49. Mo?liwo?? ta dotyczy jedynie tych podatników, w wypadku których co najmniej 90% dochodów w danym roku kalendarzowym podlega niemieckiemu podatkowi dochodowemu, a tak?e podatników, w wypadku których dochód niepodlegaj?cy niemieckiemu podatkowi dochodowemu nie przekracza 6136 EUR w danym roku kalendarzowym [...].

[...]”.

4 Zgodnie z § 10a ust. 1 EStG osoby podlegaj?ce ustawowemu ubezpieczeniu emerytalnemu

mogą co roku odliczać, w charakterze wydatków nadzwyczajnych, do określonego pułapu, składki na emerytalną kapitałową powiększone o premie emerytalną przyznawaną na podstawie § 79 i nast. Przepis ten przewiduje ponadto, że poza osobami podlegającymi ustawowemu ubezpieczeniu emerytalnemu także inne kategorie osób korzystają z tego systemu odliczeń. Paragraf 10a ust. 2 EStG określa stosunek pomiędzy odliczaniem składek na emerytalną kapitałową a przyznaniem premii emerytalnej na mocy § 79 EStG i nakazuje stosować przepisy korzystniejsze dla danego podatnika.

5 Zgodnie z § 79 EStG, zatytułowanym „Beneficjenci premii”:

„Podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy są beneficjentami zgodnie z § 10a ust. 1, mają prawo do premii emerytalnej (premii). W wypadku małżeństwa spełniających warunki określone w § 26 ust. 1, w sytuacji gdy tylko jeden z małżonków jest beneficjentem zgodnie z akapitem pierwszym, drugi z małżonków może także otrzymywać premie, jeżeli zawarł we własnym imieniu umowę o emerytalną kapitałową”.

6 Zgodnie z § 83 EStG, zatytułowanym „Premia emerytalna”, przyznaje się premie składającą się z zasiłku podstawowego oraz dodatku na dzieci stosownie do składek opłacanych na poczet emerytury kapitałowej.

7 Paragraf 84 EStG określa kwotę podstawowej premii emerytalnej, o którą może ubiegać się każdy beneficjent.

8 Paragraf 85 EStG określa kwotę dodatku na dzieci pozostających na utrzymaniu, o który może ubiegać się każdy beneficjent zasiłku podstawowego.

9 Zgodnie z § 92a EStG, zatytułowanym „Wykorzystanie dla potrzeb własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych”:

„1. Beneficjent premii może bezpośrednio wykorzystać co najmniej 10 000 EUR kapitału zgromadzonego na podstawie umowy o emerytalną kapitałową i subwencionowanego na mocy § 10a albo na mocy paragrafu niniejszego dla potrzeb nabycia lub wybudowania własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, położonego na terytorium kraju (czyli mieszkania nabyta z emerytury kapitałowej). Maksymalna kwota, jaką można wykorzystać w sposób określony w zdaniu pierwszym, wynosi 50 000 EUR.

[...]”.

10 Paragraf 93 EStG, zatytułowany „Niewłaściwe wykorzystanie”, stanowi, że w wypadku niewłaściwego wykorzystania kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej beneficjent zobowiązany jest zwrócić pobrane premie emerytalne wraz z kwotami odliczonymi jako wydatki nadzwyczajne zgodnie z § 10a EStG. Paragraf 94 EStG ustanawia procedurę mającą zastosowanie w takich wypadkach.

11 Zgodnie z § 95 EStG, zatytułowanym „Ustanie podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przez beneficjenta premii emerytalnej”:

„1. Paragrafy 93 i 94 EStG stosuje się odpowiednio, w sytuacji gdy beneficjent nie ma już miejsca zamieszkania ani miejsca stałego pobytu w Niemczech, w związku z czym nie podlega już nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, albo gdy nie złożono wniosku zgodnie z § 1 ust. 3 EStG.

2. Na żądanie beneficjenta zwrot kwoty (§ 93 ust. 1 zdanie pierwsze) może zostać oddany do momentu, w którym rozpocznie się wypłacanie świadczeń emerytalnych (§ 1 ust. 1 pkt 2

Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz [ustawy o po?wiadczeniu umów o emerytur? kapita?ow?]). Odroczenie podlega przed?u?eniu, pod warunkiem ?e co najmniej 15% warto?ci ?wiadcze? emerytalnych wyp?acanych w ramach emerytury kapita?owej wykorzystywanych jest na cele zwrotu. Odsetek za zw?ok? nie nalicza si? [...].

3. W wypadkach przewidzianych w ust. 1, je?eli warunek w postaci podlegania nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowego b?dzie ponownie spe?niony albo je?eli zostanie z?o?ony wniosek, o którym mowa w § 1 ust. 3, organ centralny zwalnia z obowi?zku zwrotu kwoty, która stanowi?a przedmiot odroczenia [...].

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi

12 Uznaj?c, ?e przepisy §§ 79–99 EstG dotycz?ce dodatkowych ubezpiecze? emerytalnych nie s? zgodne z prawem wspólnotowym, Komisja skierowa?a w dniu 16 grudnia 2003 r. wezwanie do usuni?cia uchybienia w tym zakresie do Republiki Federalnej Niemiec, która udzieli?a odpowiedzi pismem z dnia 19 lutego 2004 r., zaprzeczaj?c, by dosz?o do jakiegokolwiek naruszenia prawa wspólnotowego.

13 Pismem z dnia 19 grudnia 2005 r. Komisja przes?a?a Republice Federalnej Niemiec uzasadnion? opini?, wzywaj?c to pa?stwo cz?onkowskie do podj?cia ?rodków niezb?dnych do zastosowania si? do tej opinii w terminie dwóch miesi?cy od jej otrzymania. Pismem z dnia 20 lutego 2006 r. wskazane pa?stwo cz?onkowskie udzieli?o odpowiedzi na uzasadnion? opini?.

14 Uznaj?c odpowied? w?adz niemieckich za niesatysfakcjonuj?c?, Komisja postanowi?a wnie?? niniejsz? skarg? w dniu 1 czerwca 2007 r.

W przedmiocie skargi

15 Skarga Komisji oparta jest na trzech zarzutach. W ramach zarzutu pierwszego Komisja podnosi, i? przepisy niemieckie, poprzez to, ?e w przypadku pracowników przygranicznych niepodlegaj?cych w Niemczech nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu wy??czaj? mo?liwo?? uzyskania premii emerytalnej, stanowi? po?redni? dyskryminacj? ze wzgl?du przynale?no?? pa?stwow?, niezgodn? z art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68. Zgodnie z tre?ci? drugiego zarzutu podniesionego przez Komisj? zakaz wykorzystania subwencionowanego kapita?u w celu nabycia lub wybudowania w?asnego mieszkania s?u??cego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, w sytuacji gdy mieszkanie to po?o?one jest poza terytorium Republiki Federalnej Niemiec, stanowi dyskryminacj? po?redni? ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, która jest niezgodna z art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68. W ramach trzeciego zarzutu Komisja twierdzi, i? obowi?zek zwrotu w wypadku ustania nieograniczonego obowi?zku podatkowego sprzeczny jest z art. 12 WE, art. 18 WE, art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68.

W przedmiocie zarzutu pierwszego

Argumentacja stron

16 Komisja twierdzi, i? § 79 EStG, zgodnie z którym jedynie osoby podlegaj?ce nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech mog? otrzymywa? premie? emerytaln?, stanowi ukryt? dyskryminacj? ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, naruszaj?c tym samym art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68.

17 Komisja jest zasadniczo zdania, i? premia emerytalna stanowi – zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u – przywilej socjalny w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68. Ze spornej

premii emerytalnej korzystają „zwykle” osoby ze względu na przysługujący im obiektywny statut pracownika. Ponieważ umowy o emerytalnej kapitałowej zostały wprowadzone z myślą o uzupełnieniu ustawowych świadczeń emerytalnych przysługujących pracownikom, w sytuacji gdy poziom tych świadczeń uległ obniżeniu, wskazana premia ma także na celu udzielenie wsparcia przy opacaniu składek, a co za tym idzie, udzielenie pomocy zainteresowanym osobom przy ustanawianiu emerytury uzupełniającej w ciągu ich okresu aktywności zawodowej.

18 W każdym wypadku pojęcie przywileju socjalnego obejmuje, zgodnie z orzecznictwem Trybunału w tej materii, przywileje przyznawane w związku z faktem, iż beneficjent ma miejsce zamieszkania na terytorium kraju, który przywileju tego udziela. Tak też jest w niniejszej sprawie. To podejście przyjęte w orzecznictwie można wyjaśnić poprzez odwołanie się do celu art. 7 rozporządzenia nr 1612/68, który polega na ułatwieniu mobilności wewnątrz Wspólnoty Europejskiej. Przyznanie świadczeń mieszkacom jednego państwa członkowskiego mogłoby mieć wpływ na atrakcyjność rynku pracy tego państwa, a tym samym zachęci do mobilności. Zdaniem Komisji pracownicy przygraniczni znajdują się, gdy chodzi o przepisy dotyczące przygotowania do przejścia na emeryturę, w tym samym położeniu co pracownicy, którzy mają miejsce zamieszkania w Niemczech; tak samo też dotyczy ich zmniejszenie wysokości ustawowych świadczeń emerytalnych, na poczet których wpłacają oni składek. Tymczasem w § 79 EStG poczyniono rozróżnienie pomiędzy tymi dwoma kategoriami pracowników, ponieważ przyznanie premii emerytalnej uzależnione jest od tego, czy beneficjent podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Ten wymóg podlegania tożsamy jest – z uwagi na brzmienie § 1 EStG – z wymogiem posiadania miejsca zamieszkania na terytorium tego kraju, a w konsekwencji jego zastosowanie wyklucza możliwość ubiegania się o wskazaną premię przez pracowników przygranicznych.

19 Komisja podnosi, że pracownicy przygraniczni, którzy w swej większości nie posiadają obywatelstwa niemieckiego, a których dochody podlegają opodatkowaniu w ich państwie miejsca zamieszkania na mocy dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Federalną Niemiec w szczególności z Republiką Francuską oraz Republiką Austrii, nie są traktowani jako podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W konsekwencji nie mogą oni ubiegać się o sporną premię emerytalną i padają oni ofiarą ukrytej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Komisja podkreśliła w tym względzie, iż pracownicy przygraniczni nie mogą, na podstawie § 1 ust. 3 EStG, ubiegać się o objęcie ich nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, ponieważ na podstawie wskazanych wyżej umów międzynarodowych ich dochody uzyskiwane w Niemczech podlegają opodatkowaniu wyłącznie w innym państwie członkowskim.

20 Gdy chodzi o argument Republiki Federalnej Niemiec oparty na braku obowiązku zawierania umów o emerytalnej kapitałowej, co miałyby powodować, iż spornej premii nie można uznać za przywilej socjalny, Komisja precyzuje, iż kwalifikacja spornej premii jako przywileju socjalnego nie zależy od tego, czy stanowi ona część systemu obowiązkowego, czy też dobrowolnego. Komisja dodaje, iż system dobrowolny może również stanowić uzupełnienie systemu ubezpieczenia obowiązkowego, co doświadczenie ma miejsce w niniejszej sprawie.

21 Komisja wyjaśnia, że względu na to, iż oparty jest zarzut dyskryminacji, są istotne niezależnie od tego, czy premia emerytalna zostanie zaklasyfikowana jako przywilej „socjalny”, czy też „fiskalny”, albowiem czynnikiem rozstrzygającym jest w obu wypadkach okoliczność, iż na podstawie umów pracowników niemieckich, podobnie jak pracowników przygranicznych, wpływa ich przynależność do ustawowego systemu emerytalnego oraz przyszła zmiana wysokości emerytur wypłacanych w ramach tego systemu. Komisja wskazuje, iż zgodnie z rozstrzygnięciami przyjętymi w wyroku z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pracownicy przygraniczni powinni być traktowani w taki sam sposób jak pracownicy mający miejsce

zamieszkania na terenie danego państwa, a nie w sposób odmienny. Ponieważ wskazani pracownicy obowiązkowo podlegają niemieckiemu systemowi emerytalnemu na mocy rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U. L 149, s. 2), to nie status podatkowy zainteresowanych, lecz właściwość przynależności do tego systemu emerytalnego powinna być uznawana za czynnik.

22 Powołując się na wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, a w szczególności na art. 21 ust. 1 modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podwójnego opodatkowania, dotyczącej podatku dochodowego i majątkowego (raport komitetu ds. podatkowych OECD z 1977 r.), Komisja twierdzi, iż argument Republiki Federalnej Niemiec oparty na spójności fiskalnej pozbawiony jest znaczenia. Państwo członkowskie nie może podnosić takiego argumentu w sytuacji, gdy samo zawarło umowę o zapobieganiu podwójnego opodatkowania, na mocy której może ono z pewnością opodatkować emerytury zagraniczne pobierane przez osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium kraju, ale nie może opodatkować emerytur krajowych pobieranych przez osoby mające miejsce zamieszkania za granicą.

23 Komisja twierdzi ponadto, iż zgodnie z § 85 EStG premia uzupełniająca przyznawana z uwagi na posiadanie dzieci na utrzymaniu stanowi przywilej socjalny, który również powinien być przyznawany bez dyskryminacji, wobec czego uzależnienie możliwości uzyskania tego przywileju od podlegania przez podatnika nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu także stanowi naruszenie art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

24 Powołując się wreszcie na utrwalone orzecznictwo, w szczególności na wyroki: z dnia 30 września 1975 r. w sprawie 32/75 Cristini, Rec. s. 1085; z dnia 26 lutego 1992 r. w sprawie C-3/90 Bernini, Rec. s. I-1071 oraz z dnia 8 czerwca 1999 r. w sprawie C-337/97 Meeusen, Rec. s. I-3289, Komisja twierdzi, iż pochodna premia emerytalna przyznawana małżonkowi beneficjenta na mocy § 79 EStG również jest niezgodna z art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Wymóg posiadania miejsca zamieszkania na terytorium kraju narzucony małżonkowi jest bowiem z ukrytym ograniczeniem na podstawie przynależności państwowej, ponieważ w wypadku pracowników przygranicznych, którzy co do zasady nie mają przynależności państwowej państwa, na terytorium którego wykonują swoją działalność zawodową, członkowie rodziny mają zazwyczaj miejsce zamieszkania w państwie, w którym zamieszkuje pracownik.

25 Republika Federalna Niemiec kwestionuje twierdzenie, by wymóg podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech zgodnie z § 79 ust. 1 EStG stanowił naruszenie art. 39 WE lub art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

26 Państwo to jest zdania, że premia emerytalna mająca na celu zachęcanie do ustanawiania emerytur kapitałowych nie stanowi przywileju socjalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, lecz raczej przywileju podatkowy.

27 Przyznanie spornej premii nie jest bowiem powiązane z obiektywnym wymogiem, by dana osoba była pracownikiem. Zgodnie z § 10a ust. 1 EStG, do którego odsyła § 79 EStG, po pierwsze, prawo do premii emerytalnej nie jest uzależnione wyłącznie od tego, czy osoba zainteresowana jest pracownikiem w rozumieniu prawa wspólnotowego; po drugie, przywilej ten dotyczy także osób prowadzących działalność gospodarczą lub zawodową na własny rachunek, oraz po trzecie, znaczna liczba pracowników zobowiązana jest do przystąpienia do zawodowych systemów zabezpieczenia społecznego, które są związane z uwagi na wykonywany przez nich zawód, co dotyczy przykładowo lekarzy, i osoby te nie są uprawnione do odliczania składek na emeryturę kapitałową jako wydatków nadzwyczajnych zgodnie z § 10a ust. 1 EStG.

28 Podobnie przyznanie premii nie jest uzależnione od posiadania miejsca zamieszkania na terytorium kraju. Podleganie obowiązkowemu ubezpieczeniu emerytalnemu zgodnie z § 10a EStG powiązane jest z miejscem zatrudnienia, a nie z miejscem zamieszkania, jak wynika to z § 13 ust. 2 lit. a) rozporządzenia nr 1408/71.

29 W odróżnieniu od ustawowych systemów zabezpieczenia społecznego, które cechuje obowiązek wpłacania składek, warunkiem koniecznym do otrzymywania spornej premii emerytalnej jest dobrowolne zawarcie umowy o emeryturę kapitałową z prywatnym towarzystwem emerytalnym.

30 Republika Federalna Niemiec dodaje, że wbrew twierdzeniom Komisji cel, jakim ustawodawca się kierował, nie może przeszkadzać w sposób bezwzględny o kwalifikacji prawnej przyjętego rozkładu. W celu stworzenia bodźców skłaniających do tworzenia prywatnych emerytur uzupełniających ustawodawca niemiecki niewątpliwie sięgnął po instrument fiskalny, pomimo faktu, iż kierował się względami społecznymi.

31 W opinii Republiki Federalnej Niemiec premia zachęcająca do ustanowienia emerytury kapitałowej stanowi przywilej podatkowy w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Państwo to wyjaśnia, iż – po pierwsze – gdy chodzi o prawo do spornej premii, przepis § 79 EStG zawiera odwołanie do § 10a ust. 1 EStG oraz – po drugie – możliwość uzyskania wskazanej premii zależy od tego, czy danej osobie przysuguje prawo do odliczenia wydatków nadzwyczajnych, o których mowa w § 10a EStG, przy czym ten ostatni przepis stanowi podstawową normę tego klasycznego mechanizmu prawa podatkowego. Związek pomiędzy odliczaniem wydatków nadzwyczajnych a premią emerytalną wynika nie tylko z odwołania w tekście ustawy, ale także z okoliczności, iż omawiana premia stanowi zaliczkę na poczet obniżki podatkowej.

32 Republika Federalna Niemiec, powołując się na ww. wyrok w sprawie Schumacker, stwierdza, iż w zakresie podatków bezpodstępnych nie występuje odmienne traktowanie zabronione na mocy prawa wspólnotowego, ponieważ sytuacja osób mających miejsce zamieszkania w danym państwie oraz osób niemających w tym państwie miejsca zamieszkania nie jest co do zasady porównywalna, albowiem najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez osobę niemającą w tym państwie miejsca zamieszkania stanowi jedynie niewielką część jego całkowitego dochodu, którego większa część jest uzyskiwana w miejscu jego zamieszkania i ponieważ indywidualnie zdolność podatkowa osoby niemającej miejsca zamieszkania w danym państwie najłatwiej można ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jej interesów osobistych i majątkowych, co przeważnie odpowiada jej zwykłemu miejscu zamieszkania.

33 Z tego względu Republika Federalna Niemiec twierdzi, iż co do zasady to państwo miejsca zamieszkania, a nie państwo miejsca zatrudnienia powinno brać pod uwagę osobistą sytuację pracowników niemających miejsca zamieszkania na terytorium danego kraju. W tym względzie twierdzi ona, że powołaniem się na wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97

Gschwind, Rec. s. I?5451, ?e je?eli pracownik przygraniczny uzyskuje ponad 90% przychodów w Niemczech, mo?e on, zgodnie z § 1 ust. 3 EStG ??da?, by traktowano go w Niemczech w ten sam sposób co podatnika podlegaj?cego nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w tym pa?stwie, a tym samym ma on prawo do dokonywania odlicze? z tytu?u wydatków nadzwyczajnych. Republika Federalna Niemiec jest zdania, i? nie maj?c prawa do nak?adania podatku, nie mo?e by? te? zobowi?zana do przyznawania pracownikom przygranicznym, których dochody opodatkowane s? wy??cznie w pa?stwie miejsca zamieszkania, przywilejów podatkowych maj?cych na celu zach?canie do tworzenia emerytur uzupe?niaj?cych.

34 Republika Federalna Niemiec twierdzi równie?, ?e sporne przepisy krajowe nie zawieraj? ?adnej formy zakazanej dyskryminacji, nawet bior?c pod uwag? kryteria ustanowione przez Trybuna? w dziedzinie przyznawania przywilejów socjalnych. Ustawodawca niemiecki zamierza? bowiem stworzy? bodziec do tworzenia indywidualnych emerytur kapita?owych dla osób, które maj? wystarczaj?cy ?cis?y zwi?zek ze spo?eczestwem niemieckim w znaczeniu u?ytm w wyroku z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C?213/05 Geven, Zb.Orz. s. I?6347, pkt 18, nie ??cz?c jednak przyznawania tego przywileju w sposób ?cis?y z wymogiem posiadania miejsca zamieszkania na terytorium kraju. Republika Federalna Niemiec jest zdania, i? pracownicy przygraniczni, których sytuacj? prawn? okre?laj? postanowienia konwencji dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie posiadaj? takiego wystarczaj?co ?cis?ego zwi?zku, a wr?cz przeciwnie, na p?aszczy?nie prawnej pozostaj? ca?kowicie zwi?zani z pa?stwem, w którym znajduje si? ich miejsce zamieszkania.

35 Je?li chodzi nast?pnie o premi? przyznawan? ma??onkom, Republika Federalna Niemiec nie zgadza si? z twierdzeniem, i? premia ta stanowi przejaw zakazanego nierównego traktowania, poniewa? ma??onek niemaj?cy miejsca zamieszkania w Niemczech mo?e ??da? potraktowania go w sposób zastrze?ony dla osób podlegaj?cych nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech, pod warunkiem i? 90% wspólnego dochodu ma??onków podlega opodatkowaniu w Niemczech lub gdy ich dochody uzyskane za granic? nie przekraczaj? 12 272 EUR.

36 Wreszcie tytu?em ewentualnym Republika Federalna Niemiec powo?uje si? na uzasadnienie w postaci wymogów spójno?ci podatkowej. Przywilej w postaci premii zach?caj?cej przyznawanej na podstawie § 79 EStG oraz w postaci mo?liwo?ci odliczania wydatków nadzwyczajnych na podstawie § 10a wskazanej ustawy równowa?ony jest przez pó?niejsze opodatkowanie zgodnie z § 22 ust. 5 EStG ?wiadcze? wyp?acanych na mocy umowy o emerytur? kapita?ow?.

Ocena Trybuna?u

37 Nale?y na wst?pie zauwa?y?, ?e niniejszy zarzut dotyczy wy??cznie po?o?enia pracowników przygranicznych, których dochód podlega opodatkowaniu wy??cznie w pa?stwie, w którym maj? oni miejsce zamieszkania na mocy konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Republik? Federaln? Niemiec z innymi pa?stwami cz?onkowskimi. Nale?y nast?pnie podkre?li?, i? Komisja wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie uchybienia w odniesieniu do przyznawania przez pa?stwo niemieckie premii emerytalnej, przewidzianej w § 79 EStG, a nie w odniesieniu do mo?liwo?ci odliczenia podatkowego – na podstawie § 10a ust. 1 EStG – sk?adek wp?acanych na poczet emerytury kapita?owej. Wreszcie nale?y przypomnie?, ?e niniejszym zarzutem Komisja obj??a nie tylko przyznawanie spornej premii emerytalnej pracownikowi, ale tak?e przyznawanie dodatku uzale?nionego od liczby dzieci pozostaj?cych na utrzymaniu, jak równie? pochodnej premii emerytalnej na rzecz ma??onka beneficjenta.

38 Je?li chodzi, po pierwsze, o przyznawanie premii emerytalnej pracownikowi, Komisja oraz Republika Federalna Niemiec kwestionuj? kwalifikacj? tej premii jako przywileju socjalnego albo, przeciwnie, fiskalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68.

39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poj?cie przywileju socjalnego obejmuje wszelkie przywileje, zwi?zane lub niezwi?zane z umow? o prac?, z jakich korzystaj? zwykle pracownicy krajowi, przede wszystkim w zwi?zku ze swym statutem pracownika, ale te? z racji zamieszkiwania na terytorium kraju, których rozszerzenie na pracowników pochodz?cych innych pa?stw cz?onkowskich wydaje si? w zwi?zku z tym przyczynia? si? do u?atwienia ich mobilno?ci we Wspólnocie (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C?85/96 Martinez Sala, Rec. str. I?2691, pkt 25; z dnia 11 wrze?nia 2007 w sprawie C?287/05 Hendrix, Zb.Orz. s. I?6909, pkt 48). Nale?y w tym wzgl?dzie podnie??, i? Trybuna? orzek? ju?, ?e poj?cie przywileju socjalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68 obejmuje gwarantowany – na mocy przepisów pa?stwa cz?onkowskiego – dochód dla osób starszych (zob. wyroki: z dnia 12 lipca 1984 r. w sprawie 261/83 Castelli, Rec. s. 3199, pkt 11; z dnia 6 czerwca 1985 r. w sprawie 157/84 Frascogna, Rec. s. 1739, pkt 22).

40 Aby móc zakwalifikowa? premie? emerytaln? jako przywilej socjalny albo fiskalny, nale?y w pierw zbada?, jak wskaza? to rzecznik generalny w pkt 40 swej opinii, jaki jest cel premii oraz pod jakimi warunkami jest ona przyznawana.

41 Z akt sprawy wynika, ?e premie? emerytaln? wprowadzono z uwagi na wzgl?dy spo?eczne. Premia ta zosta?a bowiem stworzona w celu skompensowania przysz?ego zmniejszenia si? wysoko?ci ustawowych ?wiadcze? emerytalnych oraz w tym celu stanowi ona pomoc finansow? maj?c? na celu sk?onienie zainteresowanych do zawarcia umowy o emerytur? uzupe?niaj?c? w okresie ich aktywno?ci zawodowej.

42 Na mocy § 10a EStG, do którego odsy?a § 79 EStG, premia ta jest udzielana przede wszystkim pracownikom najemnym, którzy podlegaj? ustawowemu systemowi ubezpiecze? emerytalnych, albowiem to ich przede wszystkim dotknie obni?enie poziomu ustawowych ?wiadcze? emerytalnych. Nale?y tak?e podnie??, ?e premia ta przyznawana jest niezale?nie od wysoko?ci przychodów zainteresowanego, a jej wysoko?? zale?y od wysoko?ci sk?adek wp?acanych na konto emerytury kapita?owej oraz od liczby dzieci na utrzymaniu. Ponadto prawo do premii powstaje z ko?cem roku kalendarzowego, w którym wp?acone zosta?y wskazane sk?adki.

43 Przyznanie premii emerytalnej jest wi?c przywilejem socjalnym, zazwyczaj przyznawanym pracownikom z uwagi na ich obiektywny status pracownika.

44 ?aden z argumentów podniesionych przez Republik? Federaln? Niemiec nie podwa?a powy?szego stwierdzenia.

45 Niekwestionowana okoliczno??, i? zgodnie z § 10a EStG premie? uzyska? mog? tak?e inne osoby nieb?d?ce pracownikami w rozumieniu przepisów prawa wspólnotowego, jest pozbawiona znaczenia je?li chodzi o zaprzeczenie, i? przywilej ten ma charakter socjalny, albowiem poj?cie przywileju spo?ecznego nie wymaga zwi?zku z umow? o prac?, jak wynika to z pkt 39 niniejszego wyroku.

46 Należy uściślić, że okoliczności, i inne kategorie osób, które nie są pracownikami, otrzymują premie, wskazuje na to, że cel społeczny, jaki jest realizowany w odniesieniu do pracowników najemnych, został rozszerzony na inne kategorie osób, znajdujących się w podobnym położeniu w zakresie ustawowego systemu ubezpieczeń emerytalnych.

47 Podniesiona przez Republikę Federalną Niemiec okoliczności, i zawarcie umowy o emeryturę kapitałową z prywatnym towarzystwem emerytalnym oraz wpłacanie następnie składek na fundusz emerytalny są z natury dobrowolne, nie może wpływać na zakwalifikowanie spornej premii jako przywileju socjalnego, ponieważ kwalifikacja ta nie jest uzależniona od tego, czy system, w ramach którego przywilej ten jest przyznawany, ma charakter obowiązkowy.

48 Argumentacja Republiki Federalnej Niemiec mająca na celu wykazanie, iż premia emerytalna stanowi przywilej podatkowy, ponieważ stanowi zaliczkę w ramach gospodarki fiskalnej wynikającą z zastosowania § 10a EStG, nie może zostać przyjęta.

49 Niniejszy zarzut dotyczy bowiem nie tyle możliwości odliczenia składek na konto emerytury kapitałowej powiększonych o premie z tytułu wydatków nadzwyczajnych, które to odliczenia przewidziane zostały w § 10a EStG, co premii emerytalnej, o której mowa w § 79 EStG, stanowiącej świadczenie pozytywne przyznane przez państwo niemieckie, niezależnie od jakichkolwiek możliwości dokonywania odliczeń. Wskazana premia stanowi pomoc minimalną mającą na celu stworzenie bodźca do ustanawiania emerytur uzupełniających niezależnie od dochodów beneficjenta; premia ta zostaje doliczona do kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej.

50 Możliwość dokonywania odliczeń składek wpłaconych na konto emerytury kapitałowej stanowi jako taki odrębny przywilej, który w określonych warunkach pozwala na dodatkowe oszczędności, odpowiadające różnicy pomiędzy wysokością premii a rozmiarem oszczędności wynikających z odliczenia dokonanego na mocy § 10a EStG. Wskazana możliwość odliczania składek na podstawie § 10a EStG nie może więc zmienić socjalnego charakteru premii emerytalnej.

51 Obecnie należy zbadać, czy uzależnienie przyznania premii emerytalnej jako przywileju socjalnego w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 od wymogu, by pracownik podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, stanowi dyskryminację w rozumieniu przepisów prawa wspólnotowego.

52 Przypomnieć należy w tym względzie, że art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 stanowi, iż pracownik będący obywatelem państwa członkowskiego korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych jak pracownicy krajowi. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pracownicy przygraniczni mogą powoływać się na przepisy wskazanego art. 7 rozporządzenia nr 1612/68 w taki sam sposób jak każdy inny pracownik, o którym mowa w tym przepisie (ww. wyrok w sprawie Geven, pkt 15).

53 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada równego traktowania, skodyfikowana zarówno w art. 39 WE, jak i w art. 7 rozporządzenia nr 1612/68, zakazuje nie tylko dyskryminacji jawnej, opartej na przynależności państwowej, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów różnicowania mają w rzeczywistości ten sam skutek (zob. w szczególności wyroki: z dnia 27 listopada 1997 r. w sprawie C-57/96 Meints, Rec. s. I-6689, pkt 44; z dnia 24 września 1998 r. w sprawie C-35/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5325, pkt 37).

54 O ile przepis prawa krajowego nie jest obiektywnie uzasadniony i nie jest proporcjonalny do

realizowanego celu, to należy uznać go za pośrednio dyskryminujący, gdy ze swej natury może wpłynąć on w większym stopniu na pozostawienie pracowników migrujących niż pracowników krajowych, i gdy w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji (ww. wyroki: w sprawie Meints, pkt 45; w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 38).

55 W niniejszej sprawie stwierdzić należy, iż na mocy § 79 EStG przyznanie premii emerytalnej uzależnione jest od podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Zgodnie z § 1 ust. 1 nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech podlegają osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania lub zwyczajne miejsce pobytu na terytorium kraju lub które zgodnie z § 1 ust. 3 EStG złożyły wniosek o to i spełniają określone warunki wskazane w tym ustępie.

56 Tymczasem w niniejszej sprawie pracownicy, których dotyczy niniejszy zarzut – to pracownicy przygraniczni, których dochód podlega opodatkowaniu jedynie w państwie, w którym mają oni miejsce zamieszkania, zgodnie z dwustronnymi konwencjami o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartymi przez Republikę Federalną Niemiec. W konsekwencji nie ma możliwości zrównania tych pracowników z podatnikami objętymi nieograniczonym obowiązkiem podatkowym zgodnie z § 1 ust. 3 EStG, co zresztą uznaje pozwane państwo czoskowskie. W takich okolicznościach wymóg podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu równoważny jest wymogowi posiadania miejsca zamieszkania.

57 Wynika stąd, że pracownicy przygraniczni, których dotyczy niniejsza sprawa i którzy z definicji mają miejsce zamieszkania w innym państwie czoskowskim, wyłączeni są z możliwości uzyskania premii emerytalnej.

58 Należy z drugiej strony wskazać, że ci pracownicy przygraniczni najczęściej nie są obywatelami niemieckimi, co oznacza, że pracownicy posiadający obywatelstwo niemieckie najczęściej spełniają wymóg podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu niż pracownicy przygraniczni, o których mowa, czego zresztą Republika Federalna Niemiec nie kwestionuje.

59 Wynika stąd, że uzależnienie przyznania premii emerytalnej od wymogu równoważnego wymogowi posiadania miejsca zamieszkania stanowi naruszenie art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

60 Stwierdzenia tego nie podważa argument podniesiony przez Republikę Federalną Niemiec, oparty na ww. wyroku w sprawie Geven, zgodnie z którym brak wystarczającego interesu związku ze społeczeństwem niemieckim może stanowić uzasadnienie dla odmowy udzielenia przywileju socjalnego. Z § 10a ust. 1 oraz § 79 EStG wynika bowiem, że aby uzyskać premię emerytalną, pracownik winien w szczególności podlegać ustawowemu ubezpieczeniu emerytalnemu w ramach niemieckiego systemu zabezpieczenia społecznego. Ten obowiązek podlegania niemieckiemu systemowi zabezpieczenia społecznego, z którym wiąże się wpłacanie przez pracowników składek na ubezpieczenie społeczne w ramach tego systemu, tworzy na tyle określony związok ze społeczeństwem niemieckim, by pozwolił pracownikom przygranicznym na korzystanie z przywileju socjalnego, o którym mowa.

61 Ponadto pozwane państwo czoskowskie, chcąc wykazać brak dyskryminacji, nie może skutecznie powoływać się na dostępność pracownikom przygranicznym możliwości korzystania z podobnych lub nawet bardziej korzystnych premii w państwie czoskowskim, w którym mają oni miejsce zamieszkania. Sporna premia emerytalna nie jest bowiem przywilejem w postaci odliczenia podatkowego powiązany z opodatkowaniem dochodów w Niemczech, lecz minimalnym wsparciem finansowym przyznanym przez państwo niemieckie, mającym na celu zachęcenie pracowników do ustanawiania dla siebie prywatnych emerytur uzupełniających, aby

skompensowa? obni?enie si? poziomu ustawowych ?wiadcze? emerytalnych. Okoliczno??, i? pracownicy przygraniczni mogliby korzysta? ze zni?ek podatkowych w pa?stwie cz?onkowskim, w którym maj? miejsce zamieszkania, nie usuwa ich dyskryminacji w zakresie przyznawania premii emerytalnej.

62 Republika Federalna Niemiec twierdzi pomocniczo, i? nierówno?? traktowania uzasadniona jest wzgl?dami spójno?ci systemu podatkowego.

63 Wystarczy w tym wzgl?dzie wskaza?, ?e nawet je?li przy??, ?e tego rodzaju dyskryminacj? przy udzielaniu przywileju socjalnego mo?na by uzasadni? wzgl?dami spójno?ci systemu podatkowego, to uzasadnienie to nie mo?e zosta? uznane za s?uszne w odniesieniu do niniejszej sprawy, a to dlatego, ?e spójno?? podatkow? zapewniaj? dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Republik? Federaln? Niemiec z innymi pa?stwami cz?onkowskimi (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 25).

64 Je?li chodzi, po drugie, o przyznawanie dodatku do premii emerytalnej z tytu?u posiadania dzieci zgodnie z § 85 EStG, nale?y równie? rozwa?y?, z uwagi na identyczno?? motywów, i? przyznanie takiego dodatku pod warunkiem podlegania nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech sprzeczne jest z art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68.

65 Je?li chodzi, po trzecie, o przyznawanie na podstawie § 79 EStG pochodnej premii emerytalnej ma??onkowi beneficjenta, przypomnie? nale?y, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma??onek pracownika obj?tego zakresem stosowania rozporz?dzenia nr 1612/68 jest po?rednim beneficjentem równo?ci traktowania zastrze?onej dla pracownika migruj?cego w art. 7 ust. 2 tego rozporz?dzenia i w konsekwencji mo?e ubiega? si? o przyznanie pochodnej premii emerytalnej, je?eli stanowi ona dla tego pracownika migruj?cego przywilej socjalny (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C?212/05 Hartmann, Zb.Orz. s. I?6303, pkt 25).

66 Tak jest w niniejszej sprawie. ?wiadczenie takie jak pochodna premia emerytalna, która stanowi wsparcie finansowe przy ustanawianiu emerytury uzupe?niaj?cej dla ma??onka pracownika, pozwala poprawi? sytuacj? ma??e?stw je?li chodzi o ich przysz?e emerytury oraz stanowi korzy?? dla pracownika, gdy? przyczynia si? do stworzenia warunków umo?liwiaj?cych przygotowanie si? rodziny na staro??. Tego rodzaju premia stanowi zatem przywilej socjalny w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68, udzielany pracownikom przygranicznym, których dotyczy niniejsza sprawa.

67 Tymczasem z § 79 w zwi?zku z § 26 ust. 1 EStG wynika, i? ma??onek pracownika równie? musi podlega? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech, aby móc uzyska? pochodn? premi? emerytaln?. Zwa?ywszy, ?e w niniejszej sprawie warunek podlegania nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech jest równowa?ny – zgodnie z § 1 EStG – wymogowi posiadania miejsca zamieszkania w Niemczech, stawia on w niekorzystnej sytuacji w szczególno?ci pracowników przygranicznych zamieszkuj?cych zgodnie z definicj? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium zamieszkuj? równie? co do zasady cz?onkowie ich rodzin (ww. wyrok w sprawie Meeusen, pkt 24).

68 Wynika st?d, ?e uzale?niaj?c przyznanie premii emerytalnej ma??onkom od tego, by podlegali oni nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech, § 79 EStG stanowi po?redni? dyskryminacj? z uwagi na przynale?no?? pa?stwow?, która jest sprzeczna z art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 1612/68.

69 Z powy?szego wynika, ?e pierwszy zarzut jest uzasadniony oraz ?e poprzez ustanowienie i utrzymanie w mocy przepisów w dziedzinie emerytur uzupe?niaj?cych zawartych w §§ 79–99

EStG Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie cię na niej na mocy art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, albowiem przepisy te odmawiają pracownikom przygranicznym i ich małżonkom prawa do premii emerytalnej, w sytuacji gdy nie podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie zarzutu drugiego

Argumenty stron

70 Komisja twierdzi, że wynikające z § 92a EStG uzależnienie możliwości wykorzystania, z zastrzeżeniem pewnych ograniczeń, subwencionowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania własnego mieszkania służycego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych od spełnienia wymogu, by nieruchomości znajdowała się na terytorium Niemiec, uniemożliwia pracownikom przygranicznym wykorzystanie zgromadzonego przez nich kapitału w celu nabycia lub wybudowania mieszkania tego rodzaju położonego w obszarze granicznym z Republiką Federalną Niemiec. Tego rodzaju niekorzystne traktowanie pracowników przygranicznych stanowi dyskryminację pośrednią z uwagi na przynależność państwową i w konsekwencji stanowi naruszenie art. 39 ust. 2 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68. Komisja uważa, iż zakaz dyskryminacji w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników nie przewiduje żadnych wyjątków w wypadkach mniejszej wagi.

71 Komisja nie zgadza się z argumentem Republiki Federalnej Niemiec, wedle którego sporne przepisy nie mają charakteru dyskryminacyjnego względem pracowników niemieckich obywatelami niemieckimi, zważywszy na fakt, iż przepisy te mają takie same skutki względem pracowników migrujących jak względem pracowników niemieckich. Sam fakt, iż pracownicy przygraniczni stanowią istotną grupę osób, które w wikszości wypadku nie przeprowadzają się do Niemiec, gdzie znajduje się ich miejsce zatrudnienia, wskazuje na to, iż pracownicy ci wykazują skłonność do nabywania mieszkań w ich państwie zamieszkania, odmiennie niż pracownicy niemieccy, którzy jedynie w wyjątkowych wypadkach skłonni są do nabycia mieszkania położonego poza swym krajem. Opierając się zarówno na konkretnych danych dotyczących przepływu granicznego, jak i na orzecznictwie, a w szczególności na wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. s. I-1711, pkt 36, Komisja twierdzi, ogólnie rzecz biorąc, iż osoby niezamieszkałe w Niemczech częściej są właścicielami domów położonych poza tym krajem niż osoby zamieszkałe w Niemczech.

72 Republika Federalna Niemiec kwestionuje twierdzenie, jakoby wykorzystanie subwencionowanego kapitału dla celów nabycia na własność mieszkania położonego w Niemczech stanowiło dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową. Ani pracownicy niemieccy, ani pracownicy będący obywatelami innych państw członkowskich, którzy mają miejsce zamieszkania poza terytorium Republiki Federalnej Niemiec, nie mogą skorzystać z premii emerytalnej dla celów nabycia lub wybudowania własnego mieszkania poza terytorium tego państwa członkowskiego.

73 Republika Federalna Niemiec twierdzi, iż § 92a EStG nie ogranicza swobodnego przepływu pracowników, albowiem przepis ten w żaden sposób nie wpływa na wybór miejsca pracy. Odmiennie rozstrzygnięcie prowadzi do wniosku, że wszelkie przywileje przyznawane wyjątkowo w państwie miejsca zatrudnienia, a nie w państwie miejsca zamieszkania, stanowi potencjalne ograniczenia swobodnego przepływu pracowników.

74 Pomocniczo Republika Federalna Niemiec twierdzi, że w każdym wypadku zarówno nierówności traktowania, jak i ograniczenie swobodnego przepływu pracowników uzasadnione są nadrzędnymi względami interesu ogólnego, takimi jak uznanie pomocy dla budownictwa mieszkaniowego lub zagwarantowanie zasobów mieszkaniowych oraz ochrona krajowego

systemu zabezpieczenia społecznego.

Ocena Trybunału

75 Należy na wstępie podkreślić, iż podczas rozprawy Komisja uściłiła, że niniejszy zarzut dotyczy nie wyłącznie pracowników przygranicznych, których dochód polega opodatkowaniu jedynie w państwie miejsca zamieszkania, ale ogółu pracowników przygranicznych.

76 W ramach niniejszego zarzutu zbadać należy, czy – jak twierdzi Komisja – § 92a EStG poprzez uzależnienie możliwości wykorzystania subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania w celu zaspokajania osobistych potrzeb mieszkaniowych od wymogu, by nieruchomością położoną była na terytorium Niemiec, ogranicza możliwość korzystania z przywileju socjalnego i stanowi pośrednią dyskryminację, sprzeczną z art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

77 Na mocy § 92a EStG beneficjent premii może wykorzystać subwencjonowany kapitał zgromadzony na podstawie umowy o emeryturę kapitałową dla potrzeb nabycia lub wybudowania własnego mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych położonego na terytorium kraju do maksymalnej kwoty 50 000 EUR.

78 Należy wobec tego stwierdzić, iż subwencjonowany kapitał nie może zostać wykorzystany dla potrzeb nabycia lub wybudowania mieszkania położonego w regionie przygranicznym poza terytorium Niemiec.

79 Nawet jeżeli jest tak, jak twierdzi Republika Federalna Niemiec, że ani pracownicy niemieccy, ani pracownicy przygraniczni nie mogą wykorzystać wskazanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania położonego poza terytorium Niemiec oraz że § 92a EStG nie jest skierowany w sposób bezpośredni do osób zamieszkujących poza terytorium Niemiec, to jednak ta ostatnia grupa osób jest szczególnie zainteresowana nabyciem mieszkania położonego poza wskazanym terytorium niż osoby mające miejsce zamieszkania w Niemczech (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Ritter-Coulais, pkt 36).

80 Z powyższego wynika, iż § 92a EStG przewiduje dla pracowników przygranicznych traktowanie mniej korzystne niż traktowanie przewidziane dla pracowników zamieszkujących w Niemczech, a w konsekwencji przepis ten stanowi przejaw pośredniej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową.

81 Należy obecnie zbadać, czy niekorzystne traktowanie pracowników przygranicznych uzasadnione jest celem w postaci zapewnienia odpowiedniej podaży mieszkań oraz ochrony krajowego systemu zabezpieczenia społecznego, jak twierdzi Republika Federalna Niemiec.

82 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o cel w postaci zapewnienia odpowiedniej podaży mieszkań należy podkreślić, że przyjmując nawet, iż tego rodzaju cel stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, warunek określony w § 92a EStG, wedle którego mieszkanie, które ma zostać nabyte lub wybudowane powinno być położone na terytorium Niemiec, w każdym wypadku wykracza poza to, co jest niezbędnym do osiągnięcia zamierzonego celu, albowiem cel ten mógłby zostać osiągnięty także w wypadku, gdyby pracownicy przygraniczni w dalszym ciągu obierali sobie miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego, a nie na terytorium Niemiec (zob. podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-39, pkt 27, 28).

83 Ponadto podniesiony przez pozwane państwo członkowskie argument oparty na groźbie wystąpienia konfliktu z polityką mieszkaniową innych państw członkowskich nie może zostać

uznany za trafny, gdy tego rodzaju niebezpieczeństwo nie zostało w niniejszej sprawie wykazane, a Republika Federalna Niemiec ograniczyła się do wskazania w sposób ogólnikowy, iż rozszerzenie możliwości wykorzystania kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania na terytorium innych państw członkowskich mogłoby pociągnąć za sobą ryzyko zakłócenia polityki mieszkaniowej tych państw.

84 Jeeli chodzi – po drugie – o ochronę krajowego systemu zabezpieczenia społecznego, z wyroku z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-208/05 ITC, Zb.Orz. s. I-181, pkt 43, wynika, iż unikanie niebezpieczeństwa zaburzenia równowagi finansowej systemu zabezpieczenia społecznego może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego. Tymczasem takiego niebezpieczeństwa w niniejszej sprawie nie wykazano. Republika Federalna Niemiec ograniczyła się bowiem do wskazania, że jeżeli beneficjenci są właścicielami mieszkania, unikają konieczności płaconia czynszu najmu po przejściu na emeryturę i nie będą musieli ubiegać się o świadczenia zabezpieczenia społecznego. Ponadto cel ten może zostać osiągnięty również w razie wykorzystania kapitału zgromadzonego na koncie emerytury kapitałowej dla celów nabycia mieszkania poza terytorium Niemiec.

85 Z powyższego wynika, iż niniejszy zarzut jest zasadny, a Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciężą na niej na mocy art. 39 WE i art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, poprzez pozbawienie pracowników przygranicznych prawa do wykorzystania subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, w sytuacji gdy mieszkanie to nie jest położone w Niemczech.

W przedmiocie zarzutu trzeciego

Argumenty stron

86 Komisja jest zdania, iż obowiązek zwrotu premii emerytalnej z chwilą ustania podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wynikający z łącznego zastosowania § 93–95 EStG, narusza art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68, jak również art. 12 WE i 18 WE.

87 W istocie, jeżeli chodzi – po pierwsze – o swobodny przepływ pracowników, sporne przepisy stanowią pośrednią dyskryminację, gdyż obejmują one wszelkich pracowników przygranicznych oraz innych pracowników migrujących, podczas gdy są to dwie kategorie pracowników, które, w odróżnieniu od pracowników niemieckich, najczęściej mogą przestać podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, w szczególności w wypadku gdy zmieniają pracę przenosząc się do innego państwa członkowskiego. Ponadto sporne przepisy mogą prowadzić do ograniczenia wartości premii z punktu widzenia pracowników migrujących, gdyż mogą oni z chwilą wyjazdu zaniechać wnoszenia o wypłaconie tej premii w celu uniknięcia wszelkiego późniejszego zwrotu.

88 Komisja twierdzi również, że sporne przepisy stanowią ograniczenie swobodnego przepływu pracowników. Powołując się tytułem porównania na wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Zb.Orz. s. I-2409, Komisja twierdzi, iż pracownicy, którzy świadczą pracę na terenie Niemiec, ale mieszkają poza terytorium tego państwa członkowskiego, znajdują się w mniej korzystnej sytuacji niż osoby, które nadal mieszkają na terytorium kraju, gdyż w sytuacji gdy ci pierwsi pracownicy postanawiają zamieszkać poza Republiką Federalną Niemiec, państwo to zawłaszcza określone należności do nich składniki majątkowe.

89 Różnica pomiędzy tymi dwiema sytuacjami polegająca na tym, że osoby, które opuszczają

Niemcy, mają obowiązek zwrotu premii emerytalnej z chwilą zaprzestania podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie, za osoby, które w dalszym ciągu pozostają na terytorium Niemiec, podlegają bądź następnie opodatkowaniu z tytułu wypłaty świadczeń emerytalnych, nie wpływa na ocenę przyjętą przez Komisję, albowiem różnica ta ujawnia się dopiero po wielu dziesięcioleciach i pozbawiona jest wpływu na odstraszający skutek obowiązku zwrotu.

90 Komisja dodaje, że nawet jeżeli zasady zwrotu mogą zagradzić rygorizm spornych przepisów, nie wpływają one na samą zasadę obowiązku zwrotu premii.

91 Ponadto zdaniem Komisji fakt, iż Republice Federalnej Niemiec nie przysuguje kompetencja do opodatkowania przyszłych świadczeń wypłacanych na rzecz osób, które opuszczają terytorium kraju, nie może być przywoływany jako uzasadnienie oparte na zasadzie spójności podatkowej; spójność ta zapewniają już dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania.

92 Po drugie – Komisja uznaje z jednej strony, że chodzi o art. 12 WE, iż obowiązek zwrotu stanowi ukrytą formę dyskryminacji, sprzeczną ze wskazanym artykułem, zważywszy, iż obowiązek ten dotyczy przede wszystkim osób niebędących obywatelami niemieckimi. Ocena ta oparta jest na założeniu, iż w chwili zakończenia aktywności zawodowej w Niemczech przede wszystkim pracownicy niebędący obywatelami niemieckimi opuszczają terytorium tego państwa czonkowskiego, co do zasady celem powrotu do swego państwa pochodzenia, podczas gdy rzadko zdarza się, by pracownicy krajowi postanawiali przeprowadzić się za granicę po przejściu na emeryturę. Z drugiej strony, naruszony został również art. 18 WE. Obowiązek zwrotu zniechęca obywateli Unii Europejskiej, niezależnie od ich obywatelstwa, włączając w to obywateli niemieckich, do zmiany miejsca zamieszkania na inne państwo czonkowskie.

93 Republika Federalna Niemiec kwestionuje twierdzenie, jakoby § 95 EStG narusza zasadę swobodnego przepływu pracowników oraz art. 12 WE i 18 WE.

94 Przede wszystkim Republika Federalna Niemiec twierdzi, że obowiązek zwrotu w wypadku zaprzestania podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie stanowi rzeczywistego utrudnienia dla swobodnego przepływu pracowników czy też obywateli, albowiem obowiązek ten nie może zniechęcić zainteresowanych osób do zmiany miejsca zatrudnienia lub zamieszkania na zagranicę. W rzeczywistości beneficjent premii zobowiązany jest jedynie do zwrotu premii, o której mowa w § 79 i nast. EStG, jak również obniżeń podatkowej wynikającej z odliczenia wydatków nadzwyczajnych, o których mowa w § 10 EStG. Nie został przewidziany żaden „podatek związany z opuszczeniem kraju”, odmiennie niż w stanach faktycznych, na tle których zapadły: ww. wyrok w sprawie Lasteyrie du Saillant oraz wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409.

95 Republika Federalna Niemiec dodaje, iż zgodnie z § 95 ust. 2 EStG zwrot premii może na podstawie podatnika zostać odwołany aż do czasu, gdy rozpocznie się wypłata świadczeń z tytułu umowy o emeryturę kapitałową, oraz że zwrot może być dokonywany w ratach w wysokości nie większej niż 15% świadczenia emerytalnego wypłacanego z tytułu tej umowy, co daje podatnikowi możliwość zmiany swego miejsca zatrudnienia i zamieszkania bez bezpośredniego obciążenia finansowego. Ponadto osoba zainteresowana zostaje zwolniona z obowiązku zwrotu, z chwilą gdy ponownie zacznie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Pozwane państwo wywodzi z ww. wyroku w sprawie N, iż zawieszenie płatności, która nie podlega obowiązkowi ustanowienia zabezpieczenia, może sprawić, iż obowiązek spłaty związany z opuszczeniem kraju nie będzie miał ograniczającego charakteru.

96 Następnie Republika Federalna Niemiec twierdzi, powołując się na szereg przykładów, iż

fakt ustania nieograniczonego obowiazku podatkowego w odniesieniu do pracownika przygranicznego i obywatela nie tworzy niedogodnosci finansowych, które uzasadniałyby przyjecie, że wystąpiła ukryta dyskryminacja. Chociaż bowiem beneficjenci, którzy nie podlegają już nieograniczonemu obowiazkowi podatkowemu, powinni z pewnosci zwrócić kwoty uzyskanej tytułem zachęty w ramach podatków, nie bód oni jednak w przyszosci opodatkowani z tytułu świadczeń uzyskanych na podstawie umowy o emerytalną kapitałową, do której mają oni prawo ze względu na skądki wpacane a do końca okresu, w którym podlegali obowiazkowi podatkowemu. Obowiazek zwrotu jest skompensowany przez przywileje finansowe o co najmniej równoważnym charakterze.

97 Wreszcie Republika Federalna Niemiec podnosi pomocniczo, iż § 95 EStG jest również uzasadniony względami spójności podatkowej.

Ocena Trybunału

98 Po pierwsze, jeśli chodzi o czynniki zarzutu dotyczącego charakteru obowiazku zwrotu w wypadku ustania nieograniczonego obowiazku podatkowego, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 12 WE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może być stosowany samodzielnie wyjątkowo w sytuacjach podlegających prawu wspólnotowemu, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 30 maja 1989 r. w sprawie 305/87 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. 1461, pkt 12, 13; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 28).

99 Zasada niedyskryminacji została wprowadzona w życie – w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników – przez art. 39 WE i art. 7 rozporządzenia nr 1612/68 (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-94/07 Raccanelli, Zb.Orz. s. I-5939, pkt 45).

100 W konsekwencji to w świetle dwóch wskazanych wyżej przepisów porównać należy sposób traktowania pracowników, którzy nadal przebywają na terytorium Niemiec, ze sposobem traktowania tych pracowników, którzy terytorium to opuszczają.

101 Na mocy §§ 93–95 EStG stosowanych wyjątkowo beneficjent premii, który opuszcza swe miejsce zamieszkania lub miejsca stałego pobytu w Niemczech, w związku z czym nie podlega już nieograniczonemu obowiazkowi podatkowemu, zobowiązany jest do zwrotu otrzymanych premii emerytalnych oraz, w odpowiednim wypadku, odliczeń z tytułu wydatków nadzwyczajnych, jakich dokonał na podstawie § 10a EStG.

102 Należy zatem stwierdzić, że w niniejszej sprawie to w przypadku pracowników migrujących, którzy są zazwyczaj obywatelami państw obcych, istnieje większe prawdopodobieństwo, iż opuszczą oni terytorium Niemiec celem podjęcia zatrudnienia oraz zamieszkania w innym państwie członkowskim, a co za tym idzie, w ich przypadku istnieje większe prawdopodobieństwo, że nie bód już podlegali nieograniczonemu obowiazkowi podatkowemu w Niemczech. W konsekwencji bardziej prawdopodobne jest, że wystąpi niekorzystne traktowanie pracowników zagranicznych niż pracowników niemieckich.

103 Ponadto sporne przepisy mogły zmniejszyć wartość premii jedynie w przypadku pracowników migrujących. Nie można bowiem wykluczyć, iż pracownicy migrujący, chcąc uniknąć wszelkiego obowiazku zwrotu premii w przyszosci, gdy nie bód już podlegali nieograniczonemu obowiazkowi podatkowemu w Niemczech, nie bód w ogóle ubiegać się o przyznanie im premii emerytalnej. W takim wypadku nie bódzie możliwe skompensowanie im przyszłego spadku poziomu niemieckich ustawowych świadczeń emerytalnych.

104 Wynika stąd, iż sporne przepisy stanowią pośrednią dyskryminację pracowników migrujących.

105 Stwierdzenia tego nie podważa fakt, na który powołuje się Republika Federalna Niemiec, iż późniejsze świadczenia z tytułu umowy o emeryturę kapitałową nie będą przedmiotem opodatkowania w Niemczech w sytuacji, gdy pracownicy opuszczą terytorium tego kraju. W rzeczywistości fakt ten jest nieistotny, gdyż kompetencja do opodatkowania tych świadczeń została przyznana innym państwom członkowskim na mocy dwustronnych konwencji o unikaniu podwójnego podatkowania zawartych pomiędzy tymi państwami a Republiką Federalną Niemiec, co ta ostatnio zresztą przyznała. Ponadto okoliczności, iż świadczenia pracowników, którzy pozostają na terytorium Niemiec, podlegają w odpowiednim wypadku opodatkowaniu dopiero po dziesiętkach lat, nie może być porównywana z obowiązkiem zwrotu z chwilą ustania nieograniczonego obowiązku podatkowego w Niemczech, ciążącym na osobach, które opuszczają to terytorium.

106 Po drugie, jeżeli chodzi o ten zarzut, która dotyczy zniechęcającego charakteru obowiązku zwrotu z chwilą ustania nieograniczonego obowiązku podatkowego, należy przede wszystkim przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje szczególny wyraz w art. 39 WE w odniesieniu do swobodnego przepływu pracowników (ww. wyrok w sprawie Hendrix, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

107 W związku z tym przepisy utrudniające obywatelom danego państwa członkowskiego opuszczenie państwa pochodzenia lub zniechęcające ich do tego, a co za tym idzie – utrudniające wykonywanie prawa do swobodnego przemieszczania się lub zniechęcające do tego, stanowią przeszkodę w korzystaniu z tej swobody nawet wtedy, gdy znajdują one zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych pracowników (zob. podobnie: ww. wyrok w sprawie ITC, pkt 33; wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10633, pkt 16).

108 Niezgodna z prawem do swobodnego przepływu byłaby bowiem sytuacja, w której pracownik lub osoba poszukująca pracy mogliby być traktowani w państwie pochodzenia w sposób mniej korzystny niż gdyby nie skorzystali oni z wprowadzonych traktatem ułtawie w zakresie swobody przepływu (ww. wyrok w sprawie ITC, pkt 34).

109 Ponieważ na mocy spornych przepisów beneficjenci z chwilą ustania ich nieograniczonego obowiązku podatkowego w Niemczech zobowiązani są do zwrotu otrzymanej od tego państwa premii emerytalnej, każdy niemiecki pracownik, który zamierza skorzystać z przysługującego mu prawa do swobodnego przepływu na mocy art. 39 WE, a w szczególności zamierzający osiedlić się w innym państwie członkowskim, znajduje się w sytuacji mniej korzystnej niż pracownik, który zachowa swe miejsce zamieszkania na terytorium kraju i w dalszym ciągu podlega będzie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Ta różnica w traktowaniu może zniechęcić pracowników posiadających obywatelstwo niemieckie do wykonywania działalności zawodowej poza terytorium kraju.

110 Analiza zasad zwrotu ustanowionych w spornych przepisach potwierdza ten wniosek, i to wbrew twierdzeniom pozwanego państwa. Po pierwsze, o ile zasady te mogą zagodzić rygoryzm przepisów, to jednak wpłyną negatywnie na sytuację pracowników, którzy przestają podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech z tego tylko powodu, iż zmieniają oni miejsce zamieszkania na inne państwo członkowskie. Po drugie, nawet jeżeli możliwe byłoby skorzystanie z zawieszenia płatności bez odsetek a do rozpoczęcia wypłacania świadczeń

emerytalnych, uzyskanie takiego zawieszenia nie jest automatyczne, lecz wymaga złożenia wniosku. Ponadto jeżeli odroczenie płatności może zostać przedłożone po rozpoczęciu wypłacania świadczeń emerytalnych, przedłożenie to obwarowane jest wymogiem, by co najmniej 15% świadczeń wypłacanych z tytułu umowy emerytury kapitałowej było przeznaczanych na spłatę. Te zasady zwrotu mają skutek ograniczający, albowiem pozbawiają one beneficjenta premii emerytalnej możliwości korzystania z przywileju socjalnego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie N, pkt 36).

111 Podobnie przywołana przez Republikę Federalną Niemiec okoliczność, że na mocy § 95 ust. 3 EStG kwota do zwrotu, której płatność została odroczone, zostaje umorzona z chwilą, gdy zainteresowana osoba znów będzie podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, potwierdza zniechęcający skutek spornych przepisów. Wskazany § 95 ust. 3 nie uchyla bowiem zniechęcającego skutku względem pracowników, którzy na stałe przebywają w innym państwie członkowskim, albowiem nawet jeżeli kwota podlegająca zwrotowi zostaje uwolniona z chwilą, gdy znów będą oni podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, kwoty premii już spłaconej przepadają bezpowrotnie.

112 W tych okolicznościach obowiązek zwrotu wynikający z §§ 93–95 EStG może utrudniać swobodny przepływ pracowników.

113 Republika Federalna Niemiec podnosi jeszcze, iż obowiązek zwrotu uzasadniony jest z uwagi na wymóg spójności jej systemu podatkowego. Tymczasem spójność podatkową zapewniają dwustronne konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez to państwo z innymi państwami członkowskimi, w związku z czym Republika Federalna Niemiec nie może skutecznie powoływać się na tego rodzaju uzasadnienie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 25).

114 Z powyższego wynika, iż sporne przepisy sprzeczne są z art. 39 WE oraz z art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68.

115 Jeżeli chodzi o osoby nieczynne gospodarczo, ten sam wniosek odnosi się z tych samych względów do zarzutu dotyczącego naruszenia art. 18 WE.

116 Z powyższych względów wynika, iż zarzut trzeci jest zasadny, a co za tym idzie, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 18 WE, art. 39 WE oraz art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 1612/68 poprzez wymaganie na podstawie §§ 93–95 EStG zwrotu premii emerytalnej z chwilą zaprzestania podlegania przez pracownika nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech.

W przedmiocie kosztów

117 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów

Trybunał (druga izba)

orzeka, co następuje:

1) **Wprowadzając i utrzymując w mocy przepisy §§ 79–99 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) dotyczącej dodatkowych ubezpieczeń emerytalnych, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 39 WE, art. 7 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1612/68 z dnia 15 października 1968 r. w sprawie**

swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty oraz art. 18 WE, w zakresie w jakim przepisy te:

- odmawiają pracownikom przygranicznym oraz ich małżonkom prawa do premii emerytalnej, o ile nie podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim;
- nie zezwalają pracownikom przygranicznym na wykorzystanie subwencjonowanego kapitału dla celów nabycia lub wybudowania mieszkania służącego zaspokajaniu osobistych potrzeb mieszkaniowych, w sytuacji gdy mieszkanie to nie jest położone w Niemczech; oraz
- przewidują, że wskazana premia podlega zwrotowi, w przypadku gdy podatnik przestanie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim.

2) Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.