

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2003. gada 26. j?nij? (*)

Pensijas papildu apdrošin?šana ar kapit?la veidošanu – L?guma nosl?gšana ar cit? dal?bvalst? re?istr?t? sabiedr?bu – Atš?ir?gs nodok?u rež?ms – Sader?gums ar EKL 49. pantu

Lieta C?422/01

par l?gumu, ko Tiesai atbilstoši EKL 234. pantam iesniedza *Regeringsrätten* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Zviedrija) nol?k? sa?emt pr?v?, kuru izskata š? tiesa, starp

Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ),

Ola Ramstedt

un

Riksskatteverket

prejudici?lu nol?mumu par to, k? interpret?t EK l?gumu un it ?paši EKL 49. pantu.

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Vatel? [*M. Wathelet*] (referents), tiesneši K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. La Pergola [*A. La Pergola*], P. Janns [*P. Jann*] un A. Ross [*A. Rosas*],

?ener?ladvok?ts F. Lež? [*P. Léger*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

izv?rt?jusi rakstveida apsv?rumus, ko iesniedza:

- *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)* un Ramsteda [*Ramstedt*] v?rd? – J. M. Beksheds [*J. M. Bexhed*], *chefsjurist*,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Kruse [*A. Kruse*], p?rst?vis,
- D?nijas vald?bas v?rd? – J. Molde [*J. Molde*], p?rst?vis,
- It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], p?rst?vis, kam pal?dz Dž. Fjengo [*G. Fiengo*], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – K. Tufvesons [*C. Tufvesson*] un R. Li?ls [*R. Lya*], p?rst?vji,
- EBTA Uzraudz?bas iest?des v?rd? – E. Raita [*E. Wright*] un P. A. Bjorgans [*P. A. Bjørgan*], p?rst?vji,

?emot v?r? zi?ojumu tiesas s?d?,

noklausījusiēs *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)* un Ramsteda, ko pārstāvē J. M. Beksheds; *Risskatteverket*, ko pārstāvē G. Beks [G. Bäck], pārstāvis; Zviedrijas valdības, ko pārstāvē A. Kruse un K. Vistranda [K. Wistrand], pārstāve; Komisijas, ko pārstāvē K. Tufvesona un R. Līls; un EBTA Uzraudzības iestādes, ko pārstāvē E. Raita un P. A. Bjorgans, mutvārdu apsvērumus tiesas sēdē 2003. gada 30. janvārī,

noklausījusiēs ģenerālvokāļa secinājumus tiesas sēdē 2003. gada 3. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar 2001. gada 23. oktobra rīkojumu, kas Tiesā iesniegts 2001. gada 25. oktobrī, *Regeringsrätten* (Augstākā administratīvā tiesa) atbilstoši EKL 234. pantam ir uzdevusi prejudiciālu jautājumu par EK Līguma un it īpaši EKL 49. panta interpretāciju.

2 Šis jautājums radies parāvē starp *Försäkringsaktiebolag Skandia (publ)* (turpmāk tekstā – “*Skandia*”) un Ramstedu, no vienas puses, un *Riksskatteverket* (nodokļu pārvalde), no otras puses, par nodokļu režīmu pensiju papildu apdrošināšanai, ko *Skandia* ir veikusi Ramsteda labā sabiedrībās, kuras ir reģistrētas citās dalībvalstīs.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Attiecīgā tiesību akti

3 Nodokļu piemērošanu apdrošināšanai it īpaši reglamentē *kommunalskattelagen* (1928:370) (likums par vietējiem nodokļiem) un kopš 2002. finanšu gada (2001. gada ienākumi) – *inkomstskattelagen* (1999:1229) (likums par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “*IL*”), kas ietver *kommunalskattelagen* normām šajā jomā līdzvērīgās normas.

4 Konkrēti, attiecībā uz pensiju papildu apdrošināšanu, ko veic darba devējs, maksājot apdrošināšanas prēmijas darba ņēmēju labā, tiesību aktos ir paredzētas atšķirības starp vecuma apdrošināšanu un apdrošināšanu ar uzkrājuma veidošanu.

5 Apdrošināšanu atzīst par vecuma apdrošināšanu tad, ja tā cita starpā ir veikta pie Zviedrijā reģistrēta apdrošinātāja.

6 Tādu *IL* 58. nodaļas 5. pantā ir paredzēts, ka apdrošināšana, kas nav veikta pie apdrošinātāja, kurš veic uzņēmējdarbību Zviedrijā, tomēr ir vecuma apdrošināšana,

a) ja apdrošināšana attiecas galvenokārt uz iemaksām vecuma, invaliditātes vai atraisīšanas pensijai un ja Līguma noslēgšanas brīdī nodokļu maksātāja rezidence ir bijusi ārvalstīs, valstī, kuras nodokļu režīms paredz iespējamību atskaitīt iemaksas no nodokļiem, nodokļu atlaides vai līdzvērīgus nodokļu atvieglojumus, vai

b) ja darba devējs ir veicis apdrošināšanas iemaksas, kamēr apdrošinātais ir bijis rezidents vai ir strādājis ārvalstīs, ja vien minētās iemaksas nav uzskatāmas par apdrošinātāja ienākumu saistībā ar iespējamību atskaitīt tās no nodokļiem attiecīgajā valstī, vai

c) ja nodokļu iestādes, ģemot vērā īpašus apstākļus attiecīgā gadījumā, ir piekritušas, ka [šo] apdrošināšanu pielīdzina pensiju apdrošināšanai.

7 *IL* 58. nodaļas 2. panta 2. punktā ir noteikts, ka apdrošināšana, kas neatbilst minētajiem

nosacījumiem, ir uzskatāma par apdrošināšanu ar uzkrājuma veidošanu.

8 Tiešo nodokļu jomā uz abiem apdrošināšanas veidiem attiecas dažādi nodokļu atskaitījumu režīmi.

9 Darba devēja iemaksas, kas veiktas pensiju papildu apdrošināšanā, kuru saskaņā ar likumu var uzskatīt par vecuma apdrošināšanu, ir uzreiz atskaitāmas no ienākumiem, kas apliekami ar nodokļiem. Pensija, ko vācisk maksājotājam pensionāram, kurš ir labuma gūtājs šajā apdrošināšanā, ir pilnībā apliekama ar ienākuma nodokli.

10 Turpretī darba devēja iemaksas pensiju papildu apdrošināšanā, kas saskaņā ar Zviedrijas tiesību aktiem ir uzskatāma par apdrošināšanu ar uzkrājuma veidošanu, nav atskaitāmas no ienākumiem, kuri apliekami ar nodokļiem. Kā norādīts rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, darba devējam tomēr ir tiesības uz nodokļu atskaitījumu attiecībā uz summām, ko tas līgumā uzņēmies maksāt darba ņēmējam. Tādējādi šo atskaitījumu var veikt tikai tad un tikmēr, kamēr faktiski maksā pensiju. Darba ņēmējam šādi saņemtais summas veido darba ienākumus, kas ir apliekami ar nodokļiem.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

11 Ramsteds, Zviedrijas pilsonis ar rezidenci Zviedrijā, ir algots darbinieks Zviedrijas uzņēmumā *Skandia*. Ramsteds un *Skandia* ir vienojušies, ka daļu Ramsteda pensijas nodrošinās *Skandia*, veicot izdienas pensijas papildu apdrošināšanu Dānijas dzīvības apdrošināšanas uzņēmumā *Skandia Livforsikring A/S*, Vācijas dzīvības apdrošināšanas uzņēmumā *Skandia Lebensversicherung AG* vai Lielbritānijas dzīvības apdrošināšanas uzņēmumā *Skandia Life Assurance Ltd* (turpmāk tekstā – “rīvalstu apdrošināšanas uzņēmumi”).

12 Ramsteds un *Skandia* iesniedza *Skatterättsnämnden* (nodokļu administrācijas komisija) līgumu sniegt iepriekšēju lēmumu par šādiem jautājumiem: 1) vai *Skandia* ir tiesības no ienākuma nodokļa atskaitīt apdrošināšanas iemaksas, kas veiktas kādā no minētajiem rīvalstu apdrošināšanas uzņēmumiem, un, ja tā, – no kura brāža; 2) vai atbilde uz šo jautājumu varētu būt atkarīga no tā, ka rīvalstu apdrošināšanas uzņēmumi uzemas sniegt Zviedrijas nodokļu administrācijai informāciju par summām, ko izmaksās Ramstedam saistībā ar minēto apdrošināšanu, un 3) vai Ramstedam ir jādeklarē saņemtais izmaksās kā ienākumi no profesionāls darbības un, ja tā, – no kura brāža.

13 *Skatterättsnämnden* 2000. gada 1. februārā iepriekšējā lēmumā paziņoja, ka *Skandia* nav tiesību no nodokļiem atskaitīt minētās iemaksas, bet tiesības uz atskaitījumu no nodokļiem saistībā ar vecuma pensiju rodas tad, kad tā tiek izmaksāta. Turklāt tā norādīja, ka Ramstedam izmaksātais summas, līgumu izpildot, būs apliekamas ar nodokļiem.

14 *Skatterättsnämnden* savā lēmumā norādīja, ka Zviedrijas tiesību aktu noteikumi neietver diskriminācijas normas, kas būtu uzskatāmas par prettiesiskām salīdzinājumā ar Kopienas tiesībām. Šajā sakarā tās atsauca uz 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.), uzsverot, ka Kopienas tiesības neaizliedz dalībvalstij paredzēt divus nodokļu režīmus attiecībā uz dzīvības apdrošināšanu.

15 Ramsteds un *Skandia* apstrīdēja šo iepriekšējo lēmumu *Regeringsrätten*.

16 R?kojum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu *Regeringsrätten* atz?st, ka saska?? ar apstr?d?to l?mumu *Skandia* ties?bas atskait?t no nodok?iem vecuma pensijas iemaksas rodas p?c iemaksu veikšanas; šis atskait?jums neattiecas uz veiktaj?m iemaks?m, bet gan uz summ?m, kas faktiski izmaks?tas k? vecuma pensija.

17 T? uzskata, ka attiec?b? tikai uz uz??mumu ien?kuma nodokli, *Skatterättsnämnden* l?mum? paustais viedoklis ne?auj secin?t, ka apdrošin?šanas veidiem, par kuriem ir str?ds, vienm?r b?tu maz?k priekšroc?bu sal?dzin?jum? ar pensiju papildu apdrošin?šanu, kas uzskat?ma par vecuma apdrošin?šanu.

18 Šaj? sakar? *Regeringsrätten* ir divi pie??mumi. Ja to summu izmaksā, kas saist?tas ar apdrošin?šanas l?guma izpildi, un šo summu attiec?gais atskait?jums no nodok?iem notiek tikai ilgu laiku p?c iemaksu veikšanas un sa?emto izmaksu summa nav daudz liel?ka par veiktaj?m iemaks?m, tad apdrošin?šana, kas veikta pie apdrošin?t?ja ?rvalst?, var rad?t nelabv?l?g?kas sekas saist?b? ar tiešajiem nodok?iem nek? apdrošin?šana, kas veikta Zviedrij?. Turpret?, ja to summu izmaksā, kas saist?tas ar apdrošin?šanas l?guma izpildi, un šo summu attiec?gais atskait?jums no nodok?iem notiek neilgu laiku p?c iemaksu veikšanas un veikto iemaksu summa iev?rojami p?rsniedz veikt?s izmaksas, tad sekas ir pret?jas.

19 Neraugoties uz to, iesniedz?jtiesa atz?st, ka nodok?u rež?ms apdrošin?šan? ar uzkr?juma veidošanu dažos gad?jumos noteikti ir maz?k labv?l?gs nek? vecuma apdrošin?šan?.

20 ?emot v?r? šos faktus, iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai pien?kums veikt apdrošin?šanu pie Zviedrij? re?istr?ta apdrošin?t?ja, lai g?tu labumu no vecuma pensiju nodok?u rež?ma, ir pakalpojumu, personu un kapit?la br?vas aprites p?rk?pums un it ?paši – vai tas ir EKL 49. panta p?rk?pums.

21 Šajos apst?k?os *Regeringsrätten* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Kopienu ties?bu aktu noteikumi par personu, pakalpojumu un kapit?la br?vu apriti, it ?paši EKL 49. pants kop? ar EKL 12. pantu, ir j?interpret? t?d? veid?, ka tie aizliedz ieviest valsts nodok?u rež?mus, kuru rezult?t? apdrošin?šana, kas veikta pie Lielbrit?nijas, V?cij? vai D?nijas re?istr?ta apdrošin?t?ja, kurš atbilst vis?m Zviedrijas pensiju papildu apdrošin?šanas pras?b?m, iz?emot to, ka t? j?veic pie Zviedrij? re?istr?ta apdrošin?t?ja, tiktu uzskat?ta par apdrošin?šanu ar uzkr?juma veidošanu, kas l?dz ar to rada sekas saist?b? ar tiešajiem nodok?iem, kuri t?d?j?di atkar?b? no konkr?tajiem apst?k?iem var b?t maz?k labv?l?gi nek? tie, kas attiecas uz pensiju papildu apdrošin?šanu?”

Par to L?guma normu piem?rojam?bu, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu

22 Vispirms j?atz?st, ka L?guma normas, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, ir piem?rojamās situ?cij?, k?da ir pamata pr?v?.

23 EKL 50. pant? ir preciz?ts, ka pakalpojumu uzskata par “pakalpojumiem” L?guma noz?m?, ja tos parasti sniedz par atl?dz?bu. Tiesa jau ir nospriedusi, ka š?s normas noz?m? atl?dz?bas galven? paz?me ir t?da, ka t? ir ekonomiski izteikts pien?kums, kas otrai pusei izriet no attiec?g? pakalpojuma (skat. 1988. gada 27. septembra spriedumu liet? 263/86 *Humbel* un *Edel*, *Recueil*, 5365. lpp., 17. punkts).

24 Šaj? gad?jum? *Skandia* veikt?s iemaksas ir ekonomiski izteiktais pien?kums, kas izriet no pensij?m, kuras tiks izmaks?tas Ramstedam, kad vi?š p?rtrauks str?d?t. Nav b?tiski, ka Ramsteds

š? s iemaksas neveic pats, jo EKL 50. pant? nav pras?ts, lai par pakalpojumu maks?tu pats t? sa??m?js (šaj? sakar? skat. 1988. gada 26. apr??a spriedumu liet? 352/85 *Bond van Adverteerders u.c.*, *Recueil*, 2085. lpp., 16. punkts). Turkl?t iemaks?m nenoliedzami ir atl?dz?bas raksturs no apdrošin?šanas sabiedr?bu viedok?a, kas t?s sa?em (šaj? sakar? skat. 2001. gada 12. j?lija spriedumu liet? C?157/99 *Smits un Peerbooms*, *Recueil*, l?5473. lpp., 58. punkts).

Par pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojuma esam?bu

25 Vispirms j?atg?dina, ka, lai gan tiešo nodok?u administr?šana ir dal?bvalstu kompetenc?, t?m j??steno š? kompetence, iev?rojot Kopienu ties?bas (1995. gada 11. augusta spriedums liet? C?80/94 *Wielockx*, *Recueil*, l?2493. lpp., 16. punkts; 1998. gada 16. j?lija spriedums liet? C?264/96 *ICI*, *Recueil*, l?4695. lpp., 19. punkts; 1999. gada 29. apr??a spriedums liet? C?311/97 *Royal Bank of Scotland*, *Recueil*, l?2651. lpp., 19. punkts, un 2000. gada 6. j?nija spriedums liet? C?35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, l?4071. lpp., 32. punkts).

26 Saist?b? ar vienoto tirgu un t? m?r?u ?stenošanai EKL 49. pant? ir noteikts aizliegums piem?rot jebk?du valsts tiesisko regul?jumu, kura rezult?t? ir apgr?tin?ta pakalpojumu sniegšana starp dal?bvalst?m sal?dzin?jum? ar pakalpojumu sniegšanu dal?bvalsts iekšien? (it ?paši skat. 1994. gada 5. oktobra spriedumu liet? C?381/93 Komisija/Francija, *Recueil*, l?5145. lpp., 17. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Smits un Peerbooms*, 61. punkts).

27 Šaj? zi?? Ties? nav apstr?d?ts, ka valsts ties?bu aktu noteikumi, uz ko attiecas pamata lieta, ierobežotu pakalpojumu sniegšanas br?v?bu.

28 T? k? darba dev?jam finansi?li nav izdev?gi, ka ties?bas uz atskait?jumu no nodok?iem saist?b? ar pensiju atliek l?dz br?dim, kad t? tiek izmaks?ta darba ??m?jam, kas g?st labumu, valsts noteikumi, piem?ram, normas, par ko ir pamata lieta, iesp?jams, no vienas puses, attur Zviedrijas darba dev?jus sl?gt pensiju papildu apdrošin?šanas l?gumus ar sabiedr?b?m, kuras ir re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, nevis Zviedrijas Karalist?, un, no otras puses, attur min?t?s sabiedr?bas pied?v?t savus pakalpojumus Zviedrijas tirg? (šaj? sakar? skat. 1998. gada 28. apr??a spriedumu liet? C?118/96 *Safir*, *Recueil*, l?1897. lpp., 30. punkts, un 2002. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?136/00 *Danner*, *Recueil*, l?8147. lpp., 31. punkts).

Par sniegto pamatojumu

29 K? pamatojums attiec?gajiem ties?bu aktiem ir nor?d?ta nepieciešam?ba nodrošin?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu, fiskal?s kontroles efektivit?ti, centienus saglab?t attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u ie??mumu apjomu, k? ar? konkurences neitralit?ti.

Par nodok?u saska?ot?bu

30 Zviedrijas un D?nijas vald?bas uzsver iepriekš min?t?s lietas *Bachmann* faktisko apst?k?u l?dz?bu ar šo lietu. T?s uzskata, ka attiec?g?s valsts ties?bu normas ietver tiešo saikni starp nodok?u atskait?jumu un nodok?u piem?rošanu, kura min?taj? liet? atz?ta par nepieciešamu.

31 Attiec?b? uz šo jaut?jumu, t?s nor?da, ka, ja t?ri form?li nodok?u atskait?jumu un nodok?u piem?rošanu neveic attiec?b? uz to pašu nodok?u maks?t?ju, tad faktiski finansi?l? zi?? ieguvumi un zaud?jumi, kas izriet no pensijas apdrošin?šanas, skar tikai darba ??m?ju, kurš to sa?em. Pensijas apdrošin?šanas pr?mija, ko maks? darba dev?js, faktiski ir da?a no darba ??m?ja darba samaksas. Ja darba dev?js nemaks?tu pr?miju, tad darba ??m?ja neto darba samaksa b?tu liel?ka, un t?d?j?di darba ??m?js var?tu maks?t pr?miju pats. Tas, ka iemaksas attiec?b? uz pensiju veic darba dev?js, nevis darba ??m?js, ir tikai tehnisks jaut?jums.

32 Šiem argumentiem nevar piekrist.

33 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka, pirmk?rt, iepriekš min?tais spriedums liet? *Bachmann* un 1992. gada 28. janv?ra spriedums liet? C?300/90 Komisija/Be??ija (*Recueil*, I?305. lpp., 14. punkts) balst?j?s uz konstat?jumu, ka Be??ijas ties?b?s past?v tieša saikne starp iemaksu atskait?juma iesp?ju un apdrošin?t?ju izmaks?to summu aplikšanu ar nodok?iem. Be??ijas nodok?u sist?m? ie??mumu zudumu, kas rodas, atskaitot apdrošin?šanas iemaksas, kompens?ja nodok?a uzlikšana pensij?m, rent?m vai kapit?lam, kas j?maks? apdrošin?t?jiem. Savuk?rt, ja š?du iemaksu atskait?jums nav sa?emts, tad t?s bija atbr?votas no nodok?iem (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Danner*, 36. punkts).

34 Pamata liet? š?das savstarp?jas saiknes nav.

35 Zviedrijas sist?m? darba dev?js, kas nosl?dz apdrošin?šanas l?gumu ar cit? dal?bvalst? re?istr?tu apdrošin?t?ju, var izmantot ties?bas uz atskait?jumu no nodok?iem tikai tad, kad darba ??m?jam izmaks? pensiju. Nav paredz?ta nek?da kompens?cija saist?b? ar neizdev?g?ko st?vokli, kas t?d?j?di darba dev?jam rodas sal?dzin?jum? ar t?du darba dev?ju, kurš nosl?dz l?dzv?rt?gu l?gumu ar Zviedrij? re?istr?tu sabiedr?bu.

36 Turkl?t abos gad?jumos apdrošin?tajam darba ??m?jam uzliek nodok?us taj? paš? laik? un t?d? paš? veid?.

37 Otrk?rt, Zviedrijas un D?nijas vald?bu apgalvojums, ka apdrošin?šanas pr?mija b?t?b? ir da?a no darba ??m?ja darba samaksas, neizskaidro to, k?p?c šo pr?miju var atskait?t no nodok?iem uzreiz, ja darba dev?js nosl?dz papildu apdrošin?šanas l?gumu ar valsts teritorij? re?istr?tu apdrošin?t?ju, bet tikai v?l?k, ja min?to l?gumu nosl?dz ar cit? dal?bvalst? re?istr?tu apdrošin?t?ju.

Par fisk?l?s kontroles efektivit?ti

38 K? nor?da Zviedrijas un D?nijas vald?bas, pras?ba par [uz??muma] re?istr?cijas [vietu] Zviedrij? ir pamatota ar nepieciešam?bu ?stenot pietiekami efekt?vu fisk?lo kontroli. Šaj? sakar? un, prec?z?k, lai sa?emtu šai kontrolei vajadz?go inform?ciju, nepietiek ar Kopienu ties?bu aktiem, kas paredz?ti šaj? nol?k?, un ?paši Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vu 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo nodok?u jom? (OV L 336, 15. lpp.).

39 D?nijas vald?ba ?paši apgalvo, ka, t? k? Kopienu ties?bas skaidri nenosaka dal?bvalstu ties?bas pras?t ?rvalstu apdrošin?šanas sabiedr?b?m, lai t?s sniedz inform?ciju, kas attiecas uz veiktajiem maks?jumiem, tad š?du kontroli nav iesp?jams veikt efekt?vi.

40 T?pat efekt?vu fisk?lo kontroli nav iesp?jams nodrošin?t, ja balst?s uz br?vpr?t?guma principu. Protams, dal?bvalstu nodok?u iest?des var liel? m?r? nodrošin?ties pret nepamatotiem pr?miju maks?jumu atvilkumiem no nodok?iem, izvirzot ?oti stingras pras?bas attiec?b? uz pier?d?jumiem par maks?juma faktu un apm?ru. Sist?ma, kas ir balst?ta uz br?vpr?t?gu inform?cijas sniegšanu, tom?r neatrisin?tu jaut?jumu par v?l?ko aplikšanu ar nodok?iem. Nodok?u maks?t?ji nav tik ieinteres?ti sniegt valsts nodok?u iest?d?m prec?zu un izsmeošu inform?ciju par sa?emtaj?m izmaks?m, uz ko attiecas nodok?i, k? par veiktaj?m iemaks?m vai iemaks?m, kuras dod ties?bas uz atskait?jumu no nodok?iem.

41 Š?da nost?ja nav atz?stama par pie?emamu.

42 Uzreiz j?atg?dina, ka dal?bvalsts var atsaukties uz Direkt?vu 77/799, lai no citas dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m sa?emtu visu inform?ciju, kas ?autu pareizi noteikt ien?kuma nodok?us

(skat. 1999. gada 28. oktobra spriedumu liet? C?55/98 *Vestergaard, Recueil*, l?7641. lpp., 26. punkts), vai visu inform?ciju, ko t? uzskata par vajadz?gu, lai noteiktu prec?zu ien?kuma nodok?a apm?ru, kas tai pien?kas no nodok?u maks?t?ja saska?? ar ties?bu aktiem, ko t? piem?ro (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Wielockx*, 26. punkts, un liet? *Danner*, 49. punkts).

43 T?d?j?di dal?bvalsts kontrol? to, vai t?s nodok?u maks?t?js ir faktiski veicis maks?jumus k?dam cit? dal?bvalst? re?istr?tam apdrošin?šanas uz??mumam. Turkl?t nekas neliedz attiec?gaj?m nodok?u iest?d?m pras?t no paša nodok?u maks?t?ja pier?d?jumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai noteiktu, vai attiec?gajos ties?bu aktos paredz?t?s pras?bas saist?b? ar iesp?jam?bu atskait?t iemaksas no nodok?iem ir izpild?tas, un t?tad, vai pras?tie atskait?jumi ir j?nosaka, vai nav (šaj? sakar? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Bachmann*, 18. un 20. punkts; liet? Komisija/Be??ija, 11. un 13. punkts, k? ar? liet? *Danner*, 50. punkts).

44 Kontroles efektivit?ti attiec?b? uz Zviedrijas pilso?iem izmaks?to pensiju aplikšanu ar nodok?iem var nodrošin?t ar noteikumiem, kas maz?k ierobežo pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, nek? valsts tiesiskais regul?jums, par kuru ir pamata lieta (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Danner*, 51. punkts).

45 L?dz?s iesp?j?m, ko paredz Direkt?va 77/799, ir j?nor?da, ka pirms labuma guv?js sa?em pensiju, kuras izmaksas proced?ru p?rvalda ?rvalsts apdrošin?šanas uz??mums, darba dev?js parasti jau ir piepras?jis ar to saist?to iemaksu atskait?jumu. Darba dev?ja iesniegtie atskait?jumu piepras?jumi un ar tiem saist?tie apliecin?juma piepras?jumi šaj? sakar? b?s noder?gs avots inform?cijai par pensij?m, ko v?l?k izmaks?s darba ??m?jiem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Danner*, 52. punkts).

Par nepieciešam?bu saglab?t nodok?u b?zi

46 K? nor?da Zviedrijas vald?ba, pras?ba attiec?b? uz [uz??muma] re?istr?cijas [vietu] Zviedrij? ir pamatota, ?emot v?r? risku zaud?t ar nodok?iem aplikam?s summas. Paties?b? Zviedrijas Karaliste nevar aplik? vecuma pensijas maks?jumus ar nodok?iem, ja nav pras?ts, lai apdrošin?šanas uz??mums b?tu re?istr?ts Zviedrij?, un, ja tas nav re?istr?ts Zviedrij?, tad vecuma pensija netiek sa?emta no š?s dal?bvalsts.

47 Savuk?rt D?nijas vald?ba apgalvo, ka iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Safir* Tiesa ir atzinusi, ka nodok?u objekta saglab?šana ir sabiedriskaj?s interes?s un t? ir pamatojums tiesiskajam regul?jumam nodok?u jom?, pat ja tas rada netiešu diskrimin?ciju.

48 Ja ties?bas uz ?rvalstu pensiju pl?nu iemaksu atskait?jumiem nevar?tu ierobežot, tad nodok?u maks?t?ji, kuru rezidence ir dal?bvalst?s ar augstiem nodok?iem, piem?ram, Zviedrijas Karalist? un D?nijas Karalist?, var?tu nepie?aujami izmantot dal?bvalstu nodok?u sist?mu atš?ir?bas. Uz pensiju pl?niem tad pieteiktos dal?bvalst?s, kur pensiju iemaksas aplik ar vizzem?kajiem nodok?iem un kur uz š?m iemaks?m attiecas nodok?u atskait?jums pr?miju iemaksas viet?, piem?rojot divpus?ju vienošanos par nodok?iem, kas nosl?gta ar labuma guv?ja rezidences valsti.

49 Rezult?t? dal?bvalstis ar laiku b?tu spiestas samazin?t nodok?us l?dz kop?jam l?menim. Tas var?tu sagraut labkl?j?bas valstu, piem?ram, Zviedrijas Karalistes vai D?nijas Karalistes ekonomikas pamatus.

50 Šiem argumentiem nevar piekrist.

51 Šaj? sakar?, k? uzsv?rts spriedum? liet? *Danner* (min?ts iepriekš, 55. punkts), Tiesa 34. punkt? iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Safir* ir atzinusi, ka attiec?gaj? gad?jum? nepieciešam?ba

sa?emt nodok?us, kas nav iekas?ti, neapliekot ar nodok?iem uzkr?jumus dz?v?bas apdrošin?šanas?, kurus nogulda sabiedr?b?s, kas ir re?istr?tas nevis dal?bvalst?, kur atrodas noguld?t?ja rezidence, bet cit? dal?bvalst?, nav attaisnojums valsts ties?bu noteikumiem, kuri ierobežo pakalpojumu sniegšanas br?v?bu.

52 Turkl?t Tiesa ir visp?r?gi atzinusi, ka varb?t?ja nodok?u priekšroc?ba, kas rodas pakalpojumu sniedz?jiem sakar? ar zem?kiem nodok?iem, kuri uz tiem attiektos dal?bvalst?, kur tie ir re?istr?ti, nevar b?t attaisnojums citai dal?bvalstij piem?rot maz?k labv?l?gu nodok?u rež?mu pakalpojumu sa??m?jiem, kas ir re?istr?ti min?taj? valst?. Š?di kompens?joši nodok?u atskait?jumi apdraud?tu pašus iekš?j? tirgus pamatus (skat. 1999. gada 26. oktobra spriedumu liet? C?294/97 *Eurowings Luftverkehrs, Recueil*, I?7447. lpp., 44. un 45. punkts).

53 Visbeidzot, Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešam?ba nov?rst nodok?u ie??mumu samazin?šanas nav min?ta k? iemesls EK I?guma 56. pant? (jaunaj? redakcij? ar groz?jumiem – EK I?guma 46. pant?), ne ar? pie b?tisk?m visp?r?bas interes?m (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Danner*, 56. punkts), kas var?tu b?t pamatojums pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumam.

Par konkurences neitralit?ti

54 Zviedrijas vald?ba nor?da, ka Zviedrij? darba dev?js var atskait?t savus apdrošin?šanas izdevumus vecuma pensijas nodrošin?šanai pirms faktisk?s iemaksu veikšanas trijos gad?jumos: ja bilanc? izveido rezervi kop? kred?tapdrošin?šanai un pašvald?bas vai valsts galvojumam, vai l?dzv?rt?gu nodrošin?jumu, ja ieskaita l?dzek?us pensiju fond? vai ja samaks? pensijas apdrošin?šanas pr?miju.

55 Ties?bas uz atskait?jumu saist?bu nodrošin?jumiem attiec?b? uz pensij?m, izveidojot rezervi vai ieskaitot l?dzek?us pensiju fond?, noz?m?tu, ka atskait?jumus veic Zviedrij? re?istr?tos uz??mumos, un summas, uz kur?m atskait?jumu attiecina, atkal non?k šajos uz??mumos.

56 Ja ar iesp?jam?bu atskait?t apdrošin?šanas pr?mijas neb?tu saist?ta pras?ba, ka apdrošin?šanas uz??mumam j?b?t re?istr?tam Zviedrij?, tad konkurences noteikumi daž?diem saist?bu nodrošin?juma veidiem attiec?b? uz pensij?m vairs neb?tu neutr?li. Konkr?ti, no fisk?l?s kontroles viedok?a Zviedrijas apdrošin?šanas uz??mumi ar meitas uz??mumiem ?rvalst?s, t?pat ar? ?rvalstu apdrošin?šanas uz??mumi g?tu nepamatotas konkurences priekšroc?bas sal?dzin?jum? ar citiem pensiju kapit?la p?rvald?šanas veidiem un sal?dzin?jum? ar pensijas apdrošin?šanas uz??mumiem Zviedrij?.

57 Šiem argumentiem, kuriem, k? secin?jumu 50. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, ir gr?ti izsekot, nek?di nevar piekrist.

58 Pat ja konkurences vienl?dz?bas apsv?rumus attiec?b? uz daž?diem saist?bu nodrošin?juma veidiem valst? uzskat?tu par pamatotiem, attiec?b? uz papildu pensij?m tos nevar ?stenot, ja t?d?j?di tiek ierobežota pakalpojumu sniegšanas br?v?ba.

59 Turkl?t tikt?l, cikt?l uz konkurences neitralit?ti balst?tais pamatojums ir saist?ts ar apsv?rumiem par fisk?l?s kontroles efektivit?ti, uz to attiecas t? pati kritika, kas jau izteikta attiec?b? uz šo pamatojumu (skat. š? sprieduma 42.–45. punktu).

Par personu br?vu p?rvietošanas un kapit?la br?vu apriti

60 Pamatojoties uz iepriekš min?to, nav j?izv?rt?, vai L?guma normas par personu br?vu p?rvietošanas un kapit?la br?vu apriti nepie?auj t?das valsts ties?bu normas, par k?d?m ir pamata

lieta.

Par EKL 12. pantu

61 Tā kā EKL 12. pantu ir paredzēts piemērot patstāvīgi tikai gadījumos, kurus reglamentē Kopienas tiesības un attiecībā uz kuriem Līgumam nav paredzēti paši noteikumi par diskriminācijas aizliegumu (it paši skat. 1994. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-379/92 *Peralta, Recueil*, I-3453. lpp., 18. punkts), pamatojoties uz iepriekš minētajiem apsvērumiem, uz jautājumu par šo normu nav jāatbild.

62 Tādējādi jāatbild tikai uz jautājumu par to, vai EKL 49. pants aizliedz apdrošināšanai, kas veikta apdrošināšanas sabiedrībā, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī un kura atbilst visām valsts pensiju papildu apdrošināšanas prasībām, izņemot to, ka tā jāveic pie valsts teritorijā reģistrēta apdrošinātāja, piemērot citu nodokļu režīmu, kurš ietekmētu ienākuma nodokļus, kas atkarībā no konkrētajiem apstākļiem var būt mazāk labvēlīgi.

Par tiesāšanas izdevumiem

63 Tiesāšanas izdevumi, kas radušies Zviedrijas, Dānijas un Itālijas valdībā, kā arī Komisijai, kas ir iesniegusi apsvērumus Tiesai, nav atlīdzināmi. Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šā tiesvedība ir stadija procesā, ko izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem.

Ar šādu pamatojumu

TIESA (piektā palāta)

atbildot uz jautājumu, ko tai ar 2001. gada 23. oktobra rīkojumu ir iesniegusi *Regeringsrätten*, nospriež:

EKL 49. pants aizliedz apdrošināšanai, kas veikta apdrošināšanas sabiedrībā, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī un kura atbilst visām valsts pensiju papildu apdrošināšanas prasībām, izņemot to, ka tā jāveic pie valsts teritorijā reģistrēta apdrošinātāja, piemērot citu nodokļu režīmu, kurš ietekmētu ienākuma nodokļus, kas atkarībā no konkrētajiem apstākļiem var būt mazāk labvēlīgi.

Wathelet

Timmermans

La Pergola

Jann

Rosas

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2003. gada 26. jūnijā.

Sekretārs

Piektās palātas priekšsēdētājs

R. Grass

* Tiesved?bas valoda – zviedru.