

Lieta C-150/04

Eiropas Kopienu Komisija

pret

Dānijas Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Darba ņēmēju brīva pārvietošanās – Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Kapitāla brīva aprīte – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Ienākuma nodoklis – Vecuma nodrošinājums – Parakstšana citā dalībvalstī reģistrētā pensiju iestādē – Nodokļu tiesību akti – Pensiju plāna ietvaros veiktu iemaksu atskaitīšanas vai neiekaušanas ar nodokli apliekamajos ienākumos ierobežojumi – Primāri vispārīgo interešu apsvērumi – Nodokļu kontroles efektivitāte – Nodokļu sistēmas saskaņotība – Nodokļu sistēmas simetrija – Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu

Sprieduma kopsavilkums

Personu brīva pārvietošanās – Darba ņēmēji – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti

(EKL 39., 43. un 49. pants)

Dalībvalsts, kas paredz, ka tiesības atskaitīt un tiesības neiekaut ar nodokli apliekamajos ienākumos pensiju plānu ietvaros veiktas iemaksas tiek piešķirtas tikai attiecībā uz iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar valsts teritorijā reģistrētām pensiju iestādēm, lai gan nekādi šāda veida nodokļu atvieglojumi netiek piešķirti iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar citās dalībvalstīs reģistrētām pensiju iestādēm, nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 39., 43. un 49. pants.

Šāds tiesiskais regulējums, kas vispārīgi atsaka piešķirt nodokļu priekšrocības iemaksām, kas veiktas citā dalībvalstī reģistrētai pensiju iestādei, nevar tikt pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību, jo šo saskaņotību var apdraudēt tas, ka attiecīgā persona laikā starp iemaksu veikšanu pensijas plānā un atbilstošo pabalstu izmaksāšanu maina dzīvesvietu, un tikai šajā gadījumā šā dalībvalsts zaudē tiesības aplikēt ar nodokli atskaitītājam vai neiekautājam iemaksām atbilstošos pabalstus.

Tā kā Līguma noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību nepieļauj strādāgo tiesisko regulējumu, atsevišķi nav jāpārbauda šis tiesiskais regulējums saistībā ar EKL 56. pantu par brīvu kapitāla aprīti.

(sal. ar 64., 71.–74., 76. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2007. gada 30. janv?r? (*)

Valsts pien?kumu neizpilde – Darba ??m?ju br?va p?rvietošan?s – Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Kapit?la br?va aprite – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Ien?kuma nodoklis – Vecuma nodrošin?jums – Parakst?šana cit? dal?bvalst? re?istr?t? pensiju iest?d? – Nodok?u ties?bu akti – Pensiju pl?na ietvaros veiktu iemaksu atskait?šanas vai neiek?aušanas ar nodokli apliekamajos ien?kumos ierobežojumi – Prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi – Nodok?u kontroles efektivit?te – Nodok?u sist?mas saska?ot?ba – Nodok?u sist?mas simetrija – Konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

Lieta C?150/04

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2004. gada 23. mart? c?la

Eiropas Kopienu Komisija, ko s?kotn?ji p?rst?v?ja S. Tamsa [*S. Tams*], p?c tam R. Li?ls [*R. Lya*] un H. St?vlbeks [*H. Støvlbæk*], p?rst?vji, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

pras?t?ja,

pret

D?nijas Karalisti, ko p?rst?v J. Molde [*J. Molde*], p?rst?vis,

atbild?t?ja,

ko atbalsta

Zviedrijas Karaliste, ko p?rst?v A. Kruse [*A. Kruse*], p?rst?vis,

persona, kas iest?jusies liet?.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [*V. Skouris*], pal?tu priekšs?d?t?ji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*], K. L?nartss [*K. Lenaerts*], P. K?ris [*P. K?ris*] (referents) un E. Juh?ss [*E. Juhász*] un tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Š?mans [*K. Schiemann*] J. Makar?iks [*J. Makarczyk*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*] un A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*],

?ener?ladvok?te K. Štiksa?Hakla [*C. Stix?Hackl*],

sekret?rs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekret?ra pal?gs,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2006. gada 31. janv?r?,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus tiesas s?d? 2006. gada 1. j?nij?,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Prasības pieteikumā Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, pieņemot un uzturot spēkā dzīvības un pensijas apdrošināšanas sistēmu, kura paredz, ka tiesības atskaitīt un neiekaut iemaksas tiek piešķirtas tikai attiecībā uz iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar Dānijas reģistrētām pensiju iestādēm, lai gan nekādi šāda veida atvieglojumi netiek piešķirti iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar citās dalībvalstīs reģistrētām pensiju iestādēm (turpmāk tekstā – “strādīgais tiesiskais regulējums”), Dānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 39., 43., 49. un 56. pants.

Atbilstošs tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

2 Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvas 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.) redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799”), piemērošanas joma no tās laika attiecas [ar] uz netiešajiem nodokļiem.

3 Direktīvas 77/799 pirmais apsvērumš nosaka:

“Tā kā nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, rada zaudējumus budžetā un pārkāpj taisnīgās nodokļu uzlikšanas principu, kā arī var izraisīt kapitāla aprites un konkurences traucējumus; tā kā nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana tādēļ ietekmē kopējā tirgus darbību”.

4 Direktīvas 77/799 1. panta 1. punktā noteikts:

“Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentās iestādes apmainās ar jebkuru informāciju, kas var tām palīdzēt pareizi aprēķināt ienākumu nodokļus un kapitāla nodokļus [..].”

5 Šīs direktīvas 8. pantā precizēts:

“1. Šī direktīva neuzliek pienākumu veikt izmeklēšanu vai sniegt informāciju, ja dalībvalstij, kas varētu informāciju sniegt, tās likumi vai administratīvā prakse neapļauj veikt izmeklēšanu vai arī vākt vai izmantot šo informāciju pašai saviem nolūkiem.

2. Var atteikties sniegt informāciju, ja tas var izraisīt komerciāla, rūpnieciska vai profesionāla noslēpuma vai komercprocesa atklāšanu vai ja informācijas atklāšana varētu būt pretrunā valsts politikai.

3. Dalībvalsts kompetentā iestāde var atteikties sniegt informāciju, ja ieinteresētā valsts praktisku vai juridisku iemeslu dēļ nespēj sniegt lūdzto informāciju.”

6 Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pantā atcelts ar Amsterdamas līgumu] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. panta 1. punktā noteikts:

“Neietekmējot turpmākos noteikumus, dalībvalstis atceļ kapitāla aprites ierobežojumus personām, kas ir dalībvalstu rezidenti. Lai sekmētu šīs direktīvas piemērošanu, kapitāla aprites klasificē saskaņā ar līguma pielikuma ietvertu nomenklatūru.”

7 Direktīvas 88/361 I pielikuma X sadaļā par pārvēdumiem, izpildot apdrošinājuma līgumus,

precizēts:

“A – Dzīvības apdrošinājumu prēmijas un maksājumi.

[..]

2. Līgumi, ko izņemju dzīvības apdrošināšanas firmas noslīgušas ar rezidentiem.

[..]”

Valsts tiesiskais regulējums

8 Dānijas tiesiskais regulējums, kas kodificēts ar 2003. gada 30. septembra Likumu Nr. 816 par tostarp pensiju plānu aplikšanu ar nodokļiem (*bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v., Lovtidende 2003 A, 5522.* lpp., turpmāk tekstā – “Likums par pensiju aplikšanu ar nodokļiem”), ietver normas par pensiju plānu, to skaitā dzīvības apdrošināšanas, aplikšanu ar nodokļiem (turpmāk tekstā – “pensiju plāni”). Tas izšķir divas pensiju plānu kategorijas, uz katru no kurām attiecas atšķirīgs nodokļu regulējums. Uz pensiju plānu pirmo kategoriju attiecas šī likuma I daļa, un tās dalībnieks bauda nodokļu priekšrocības. Otrā kategoriju reglamentē šī likuma II A daļa, un tās dalībnieks nebauda nekādas nodokļu priekšrocības.

9 Attiecībā uz pirmo pensiju plānu kategoriju Likums par pensiju aplikšanu ar nodokļiem būtībā paredz, ka šī likuma I daļā paredzētā pensiju plāna ietvaros veiktās iemaksas ir atskaitāmas vai nav iekāujamas, neatkarīgi no tā, vai ir runa par iemaksām plānos, kas ir parakstīti darba attiecību ietvaros, vai par iemaksām saistībā ar privātiem plāniem, kas ir parakstīti ārpus darba attiecību ietvariem.

10 Par pabalstiem, kas tiek saņemti saskaņā ar pensiju plānu, kurš paredzēts Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem I daļā, nodokli maksā to saņēmējs. Pabalstiem, kas tiek izmaksāti, iestājoties pensiju plāna ar periodiskām izmaksām termiņam, pabalstiem, kas tiek izmaksāti, iestājoties pensiju plāna ar kapitāla izmaksu termiņam, un pabalstiem, kas tiek izmaksāti avansā, tiek piemērotas atšķirīgas nodokļa likmes.

11 Lai varētu baudīt Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem I daļā paredzētās nodokļu priekšrocības, pensiju plānam jāizpilda zināmi nosacījumi attiecībā uz tostarp pensionāņu vecumu, [pensiju] saņēmējiem un pabalstu veidu. Ir arī prasības attiecībā uz pensiju iestādi, kurā attiecīgais plāns ir parakstīts. Pensiju plānam jābūt parakstītam dzīvības apdrošināšanas uzņēmumā, pensiju fondā vai finanšu institūcijā.

12 Dzīvības apdrošināšanas uzņēmumam jābūt:

- reģistrētam Dānijā vai
- jāveic sava darbība dzīvības apdrošināšanas jomā Dānijā ar pastāvīgas uzņēmējdarbības starpniecību, un tam jābūt finanšu sektora uzraudzības iestādes atļaujai tur veikt darbību dzīvības apdrošināšanas jomā vai
- jāveic darbība dzīvības apdrošināšanas jomā Dānijā ar meitas sabiedrības starpniecību, un tam jābūt citā Eiropas Savienības dalībvalstī izsniegtai atļaujai.

13 Pensiju fondiem:

- jāievēro 2003. gada 7. marta kodificētais Likums Nr. 148 par uzņēmumu pensiju fondu

uzraudzību (*bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser, Lovtidende 2003 A, 953. lpp.*), kas paredz, ka tiem jābūt reģistrētiem Dānijā, vai

– jāievēro 2003. gada 10. jūnija Likums Nr. 453 par finanšu darbību (*lov n° 453 om finansiel virksomhed, Lovtidende 2003 A, 2822. lpp.*), kas attiecas uz noteiktiem Dānijā reģistrētiem pensiju fondiem, kā arī ņem vērā pensiju fondiem, kas ir saņemmuši atļauju citā Eiropas Savienības dalībvalstī un veic darbību Dānijā ar meitas sabiedrības starpniecību.

14 Finanšu institūcijas:

– jābūt finanšu sektora uzraudzības iestādes atļaujai veikt darbību Dānijā, kas paredz, ka tām jābūt reģistrētām šajā dalībvalstī, vai

– jābūt kredītiestādēm, kas ir saņemmušas atļauju citā Eiropas Savienības dalībvalstī un veic darbību Dānijā ar meitas sabiedrības starpniecību.

15 Attiecībā uz otro pensijas plānu kategoriju Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem II A daļā ar nosaukumu "Pensiju plāni, apdrošināšana un pārjēgie ar ienākuma nodokli apliekamie [plāni]" ir ietvertas normas par pensiju plāniem, kuri neizpilda nosacījumu, kas jāizpilda, lai tiem būtu piemērojama šī likuma I daļa, kā arī par pensiju plāniem, attiecībā uz kuriem apdrošinātās personas ir izvēlējusies netikt apliktas ar nodokli saskaņā ar šo minēto I daļu.

16 Minētā II A daļa ietver 53.A pantu un 53.B pantu un attiecas tostarp uz pensiju plāniem, kas parakstīti ņem vērā pensiju iestādes.

17 Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem 53.A pants noteikts:

"1. 2.–5. punkta noteikumi ir piemērojami šādos gadījumos:

1) dzīvības apdrošināšana, uz kuru neattiecas 1. nodaļas noteikumi;

2) dzīvības apdrošināšana, kas izpilda 1. nodaļas nosacījumu, bet attiecībā uz kuru apdrošināšanas ņemējs parakstīšanas brīdī ir atteicies no aplikšanas ar nodokļiem saskaņā ar I daļu;

3) pensiju fondē parakstīts pensiju plāns, uz kuru neattiecas 1. nodaļas noteikumi;

4) pensiju fondē parakstīts pensiju plāns, kas izpilda 1. nodaļas nosacījumu, bet attiecībā uz kuru saņēmējs parakstīšanas brīdī ir atteicies no aplikšanas ar nodokļiem saskaņā ar I daļu, kā arī

5) slimības un nelaimes gadījumu apdrošināšana, kurā apdrošināšanas ņemējs ir apdrošinātā persona.

2. Prēmijas un iemaksas pensiju plānos un par citiem apdrošināšanas veidiem, kas minēti 1. punktā, nevar atskaitīt, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu. Aprēķinot darba ņemēja ar nodokli apliekamo ienākumu, tiek ņemtas vērā darba devēja vai iepriekšējā darba devēja veiktās prēmijas un iemaksas. [..]

3. Aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu, tiek ņemta vērā 1. punktā minēto dzīvības apdrošināšanas un pensiju plānu peļņa. [..]

[..]

5. Pabalsti, kas tiek izmaksāti no pensiju plāniem un citiem apdrošināšanas veidiem, kuri minēti

1. punkt?, netiek ?emti v?r?, apr??inot ar nodokli apliekamo ien?kumu.”

18 Š? paša likuma 53.B pant? noteikts:

“1. Neskarot 53.A pantu, ja ir izpild?ti 2. un 3. punkta nosac?jumi, 4., 5. un 6. punkts ir piem?rojams dz?v?bas apdrošin?šanai, kas min?ta 53.A panta 1. punkta 1. apakšpunkt?, pensiju fond? parakst?tiem pensiju pl?niem, kas min?ti 53.A panta 1. punkta 3. apakšpunkt?, un slim?bas un nelaimes gad?jumu apdrošin?šanai, kas min?ta 53.A panta 1. punkta 5. apakšpunkt?. Tas pats attiecas uz ?rvalstu pensiju pl?niem, kas parakst?ti finanšu instit?cij?s.

2. Pensiju pl?nam vai citai apdrošin?šanai, kas min?ta 1. punkt?, j?b?t tikušiem parakst?tiem laik?, kad apdrošin?šanas ??m?js vai pensijas sa??m?js nebija pak?auts aplikšanai ar nodokli saska?? ar Likuma par nodok?u iekas?šanu [ien?kumu] g?šanas viet? 1. pantu vai ar? bija pak?auts aplikšanai ar nodokli saska?? ar Likuma par nodok?u iekas?šanu [ien?kumu] g?šanas viet? 1. pantu, bet konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu noteikumu izpratn? dz?voja ?rvalst?s, Far?ru sal?s vai Grenland?.

3. Vis?m t?m iemaks?m pensiju pl?n? vai saist?b? ar citu apdrošin?šanu, kas min?tas 1. punkt?, kuras veiktas laik?, kad apdrošin?juma ??m?js vai pensijas sa??m?js nebija pak?auts aplikšanai ar nodokli vai nedz?voja D?nij?, ir j?b?t tikuš?m atskait?t?m no pozit?vajiem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem saska?? ar t?s valsts nodok?u ties?bu aktiem, kur? apdrošin?juma ??m?js vai pensijas sa??m?js bija pak?auts aplikšanai ar nodokli vai dz?voja iemaksu veikšanas br?d?, vai t?s ir j?b?t veikušam darba dev?jam t?d?j?di, ka saska?? ar t?s valsts nodok?u ties?bu aktiem, kur? apdrošin?juma ??m?js vai pensijas sa??m?js bija pak?auts aplikšanai ar nodokli vai dz?voja iemaksu veikšanas br?d?, t?s nav tikušas ?emtas v?r?, apr??inot attiec?g?s personas ar nodokli apliekamos ien?kumus.

4. 1. punkt? min?taj?m pr?mij?m un iemaks?m pensiju un citos pl?nos ir piem?rojams 53.A panta 2. punkts.

5. Apr??inot ar nodokli apliekamo ien?kumu, 1. punkt? min?to pensiju un citu pl?nu pe??a, tostarp procenti un l?dzdal?ba ien?kumos, netiek ?emta v?r?.

6. Pabalsti, kas tiek izmaks?ti no pensiju pl?niem un citiem apdrošin?šanas veidiem, kuri min?ti 1. punkt?, tiek ?emti v?r?, apr??inot ar nodokli apliekamo ien?kumu. [...] Pabalsti netiek ?emti v?r?, apr??inot ar nodokli apliekamo ien?kumu, ja tie ir atl?dz?ba par iemaks?m, ko apdrošin?juma ??m?js vai pensijas sa??m?js veica p?c tam, kad attiec?g? persona tika pak?auta aplikšanai ar nodokli vai s?ka dz?vot D?nij?, un ja atbilstoši 4. punktam un 53.A panta 2. punktam tos nevar?ja atskait?t, apr??inot ar nodokli apliekamo ien?kumu.”

19 ?emot v?r? šos apsv?rumus un Tiesai sniegtos paskaidrojumus, no str?d?g? tiesisk? regul?juma var secin?t, pirmk?rt, ka iemaksas Likuma par pensiju aplikšanu ar nodok?iem II A da?? paredz?tajos pensiju pl?nos nevar ne atskait?t, ne neiek?aut.

20 Otrk?rt, pe??a no pensijas uzkr?jumiem atbilstoši Likuma par pensiju aplikšanu ar nodok?iem 53.A panta 3. punktam tiek aplikta ar nodokli k? ien?kumi no kapit?la. Tom?r, ja uz pensiju pl?nu attiecas š? likuma 53.B pants, pe??a netiek aplikta ar nodokli.

21 Trešk?rt, pabalsti, ko izmaks? saist?b? ar Likuma par pensiju aplikšanu ar nodok?iem 53.A pant? paredz?tajiem pensiju pl?niem, ir atbr?voti [no aplikšanas ar nodokli]. Pabalsti, ko izmaks? saist?b? ar Likuma par pensiju aplikšanu ar nodok?iem 53.B pant? paredz?tajiem pensiju pl?niem, tiek aplikti ar nodokli k? personiskie ien?kumi, ja apdrošin?juma ??m?js var?ja savas iemaksas atskait?t vai neiek?aut [savos ien?kumos].

22 Ceturtk?rt, šis 53.B pants attiecas uz pensiju pl?niem, kurus ?rvalst?s parakst?jušas personas, kas parakst?šanas br?d? nedz?voja D?nij?. Ja apdrošin?tais apmetas uz dz?vi šaj? dal?bvalst? un tur joproj?m dz?vo br?d?, kad tiek izmaks?ta pensija, izmaks?tie pabalsti šaj? valst? tiek aplikti ar nodokli. Šis pants D?nijai rada nepieciešamo tiesisko pamatu to pabalstu aplikšanai ar nodokli, ko izmaks? saist?b? ar ?rvalstu pensiju pl?niem, gad?jumos, kad saska?? ar konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu šai dal?bvalstij k? dz?vesvietas valstij ir ties?bas iekas?t nodokli.

Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

Pabalstu, kas tiek izmaks?ti vecuma pensiju apdrošin?šanas sist?mu ietvaros, aplikšana ar nodokli saska?? ar D?nijas Karalistes nosl?gtaj?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

23 18. pants Ekonomisk?s sadarb?bas un att?st?bas organiz?cijas paraug? konvencijai par dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanu attiec?b? uz ien?kumiem un kapit?lu (turpm?k tekst? – “ESAO konvencija”) b?t?b? nosaka, ka priv?tas pensijas princip? tiek apliktas ar nodokli to sa??m?ja dz?vesvietas valst?.

24 D?nijas Karaliste ar virkni valstu nosl?gusi konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu. Šaj?s konvencij?s ir iev?roti ESAO konvencijas principi un cita starp? nostiprin?tas ties?bas aplikat ar nodokli pabalstus, ko izmaks? priv?tas pensiju sh?mas.

25 Noteikumi, kas atbilst ESAO konvencijas 18. pantam, atrodami konvencij?s, ko D?nijas Karaliste, no vienas puses, nosl?gusi ar Francijas Republiku (1957. gada 8. febru?ra konvencija, 13. pants), Austrijas Republiku (1961. gada 23. oktobra konvencija ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar 1970. gada 19. oktobra protokolu, 15. pants), Luksemburgas Lielhercogisti (1980. gada 17. novembra konvencija, 18. pants), N?derlandes Karalisti (1996. gada 1. j?lija konvencija, 18. pants) un Sp?nijas Karalisti (1972. gada 3. j?lija konvencija ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar 1999. gada 17. marta protokolu, 18. panta 1. punkts), no otras puses. Noteikums, kas ir l?dz?gs iepriekš min?tajiem, iek?auts ar Šveices Konfeder?ciju nosl?gtaj? konvencij? (1973. gada 23. novembra konvencija, 18. pants).

Ties?bas atskait?t iemaksas ?rvalstu vecuma nodrošin?juma sist?m?s saska?? ar D?nijas Karalistes nosl?gtaj?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

26 Dažas no saska?? ar D?nijas Karalistes nosl?gtaj?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu ?auj apdrošin?juma ??m?jam, kas dz?vo l?gumsl?dz?j? valst?, no ien?kumiem, kas šaj? valst? aplikami ar nodokli, atskait?t iemaksas otr? dal?bvalst? parakst?tajos pensiju pl?nos.

27 T? tas ir attiec?b? uz konvencij?m, kas nosl?gtas ar Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti (1980. gada 11. novembra konvencija ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar 1996. gada 13. oktobra protokolu, 28. panta 3. punkts), N?derlandes Karalisti (1996. gada 1. j?lija konvencija, 5. panta 5. punkts) un Zviedrijas Karalisti (2003. gada 29. oktobra papildvienošan?s pie 1996. gada 23. septembra konvencijas, 19. panta 1.–3. punkts). Atbilstošs noteikums ir ar? ar

Šveices Konfederācijas noslēgtajai konvencijai (1973. gada 23. novembra konvencija, 25. panta 4. punkts).

Pirmstiesas procedūra

28 1991. gada 5. aprīlī un 1992. gada 31. jūlijā brīdinājuma vāstulīs, kā arī 2000. gada 11. aprīlī papildu brīdinājuma vāstulī Komisija vērsa Dānijas iestāžu uzmanību uz to, ka atsevišķi valsts noteikumi par iemaksu pensiju plānos atskaitīšanu vai neiekaušanu, aprītinot ar nodokli apliekamo ienākumu, ir nesaderīgi ar EKL 39., 43., 49. un 56. pantu.

29 Pēc Dānijas valdības 1992. gada 12. marta un 22. decembra, kā arī 2000. gada 29. jūnija atbildes saņemšanas un Dānijas iestāžu uzklaušanas sanāksmēs 1997. gada 4. novembrī un 2000. gada 14. janvārī Komisija 2003. gada 5. februārī nosūtīja šai valdībai argumentētu atzinumu, kurā tā secina, ka, uzturot spēkā strādāgos tiesību aktus, Dānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek minētā panti.

30 2003. gada 15. aprīlī atbildē uz Komisijas argumentēto atzinumu Dānijas valdība atzina, ka šis tiesiskais regulējums var kavēt pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvību pārvietošanās un brīvību veikt uzņēmējdarbību, bet apgalvoja, ka tas nav šķērslis brīvai kapitāla aprītei.

31 Dānijas valdība tomēr uzskata, ka minēto brīvību ierobežojumus attaisno primāri vispārīgo interešu apsvērumi, kas saistīti ar nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību. Saskaņā ar šīs valdības teikto valsts noteikumi par pensiju aplikšanu ar nodokli ir simetriski, jo pastāv tieša saikne starp tiesbūm atskaitīt vai neiekaut iemaksas un izmaksēto pabalstu aplikšanu ar nodokli.

32 Uzskatot, ka atbildei uz argumentēto atzinumu sniegtie Dānijas Karalistes paskaidrojumi nav apmierinoši, Komisija nolēma celt šo prasību.

33 Ar Tiesas priekšsūtītajā 2004. gada 19. novembra rīkojumu Zviedrijas Karalistei tika atļauts iestāties lietā Dānijas Karalistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Par brīvību ierobežojumiem

34 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai arī tiešā aplikšana ar nodokļiem ir daļēbvalstu kompetencē, tām šīs kompetence tomēr ir ierobežota, ievērojot Kopienas tiesības (skat. it īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts; 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 32. punkts, kā arī 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt*, *Recueil*, I-6871. lpp., 25. punkts).

35 Jāpārbauda, vai, kā to apgalvo Komisija, strādāgais tiesiskais regulējums ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvību pārvietošanās un brīvību kapitāla aprīti, kā arī brīvību veikt uzņēmējdarbību. Dānijas valdība apstrīd tikai to, ka būtu ierobežota brīvā kapitāla aprīte.

36 Pēc šīs valdības domām, strādāgais tiesiskais regulējums nekādā veidā tieši neierobežo pārrobežu darījumus ar kapitālu, ko pārskaita ārvalstu pensiju iestādēm vai ko tās izmaksē. Ir runa tikai par netiešiem ierobežojumiem, kas rodas no šķēršļiem, kurus šis tiesiskais regulējums varētu radīt attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvību pārvietošanās un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

37 Šaj? sakar?, pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka apdrošin?šanas pakalpojumu sniegšana ir pakalpojumi EKL 50. panta izpratn? un ka EKL 49. pants nepie?auj jebk?du valsts tiesisko regul?jumu, kas bez objekt?va pamatojuma pakalpojumu sniedz?jam liedz iesp?ju efekt?vi izmantot šo br?v?bu (šaj? sakar? skat. 1998. gada 28. apr??a spriedumu liet? C?118/96 *Safir, Recueil*, I?1897. lpp., 22. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?136/00 *Danner, Recueil*, I?8147. lpp., 25.–27. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Skandia un Ramstedt*, 22.–24. punkts).

38 No vienota tirgus viedok?a, lai ?autu ?stenot t? m?r?us, EKL 49. pants visp?r?gi nepie?auj piem?rot jebk?da veida valsts ties?bu aktus, kas padara pakalpojumu sniegšanu starp dal?bvalst?m gr?t?ku par pakalpojumu sniegšanu tikai vienas dal?bvalsts teritorij? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Safir*, 23. punkts).

39 Šaj? liet?, lai cit?s dal?bvalst?s re?istr?tas pensiju iest?des var?tu D?nijas tirg? pied?v?t savus pakalpojumus ar t?d?m paš?m nodok?u priekšroc?b?m, k?das pied?v? D?nij? re?istr?tas iest?des, t?m šaj? valst? j?b?t meitas sabiedr?bai vai past?v?gai uz??m?jsabiedr?bai.

40 Attiec?b? uz EKL 49. pantu j?noš?ir divu veidu situ?cijas, kur?s š?dam nosac?jumam var b?t atturoša ietekme. No vienas puses, pakalpojumu sniedz?jus ien?kt D?nij? attur ar to saist?t?s izmaksas. Š?da situ?cija pati par sevi ir š?s br?v?bas noliegums (šaj? sakar? skat. 2002. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?439/99 Komisija/It?lija, *Recueil*, I?305. lpp., 30. punkts, un 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C?496/01 Komisija/Francija, *Recueil*, I?2351. lpp., 65. punkts). No otras puses, šo pakalpojumu adres?ti tiek attur?ti no pensiju pl?na parakst?šanas ar cit? dal?bvalst? re?istr?t?m pensiju iest?d?m, ?emot v?r? svar?gumu, kas š?da pl?na parakst?šanas br?d? ir iesp?jai šaj? sakar? sa?emt nodok?u atvieglojumus (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Danner*, 31. punkts).

41 Otrk?rt, attiec?b? uz darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas j?atz?m?, ka darba ??m?ji, kas veikuši profesion?lu darb?bu cit? dal?bvalst?, nevis D?nijas Karalist?, un kas p?c tam ir nodarbin?ti D?nij? vai mekl? tur darbu, parasti ir parakst?juši savus pensiju pl?nus iest?d?s, kas re?istr?tas pirmaj? valst?. No t? izriet, ka past?v risks, ka str?d?gie noteikumi var n?kt par sliktu jo ?paši šiem darba ??m?jiem, kas parasti ir citu dal?bvalstu pilso?i (šaj? sakar? skat. 1992. gada 28. janv?ra spriedumu liet? C?204/90 *Bachmann, Recueil*, I?249. lpp., 9. punkts, un 1992. gada 28. janv?ra spriedumu liet? C?300/90 Komisija/Be??ija, *Recueil*, I?305. lpp., 7. punkts).

42 Šaj? liet? ties?bu atskait?t vai neiek?aut iemaksas pieš?iršana ar nosac?jumu, ka pensiju pl?ns j?paraksta D?nij? re?istr?t? pensiju iest?d?, sakar? ar darb?b?m un izmaks?m, kas ar to saist?tas, var attur?t apdrošin?to personu no p?rcelšan?s uz dz?vi D?nij? un t?d?j?di kav? darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas.

43 Trešk?rt, to pašu iemeslu d??, k?di izkl?st?ti iepriekš, uzskat?ms, ka str?d?gais tiesiskais regul?jums ierobežo ar? pašnodarbin?to, kas ir citas dal?bvalsts pilso?i, br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu D?nij?.

44 Faktiski, nepieš?irot nek?das ties?bas atskait?t vai neiek?aut iemaksas, kas veiktas cit?s dal?bvalst?s re?istr?t?m pensiju iest?d?m, str?d?gais tiesiskais regul?jums var attur?t min?tos pašnodarbin?tos no apmešan?s D?nij?.

45 ?emot v?r? iepriekš min?to, j?atz?st, ka str?d?gais tiesiskais regul?jums ierobežo pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas, k? ar? br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

46 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka valsts pasākumi, kas var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu EK Līgumu garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tomēr tikt pieauti ar nosacījumu, ka tiem ir vispārēju interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tās īstenošanu, un ka tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecerēto mērķi (skat. 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N*, Krājums, I-7409. lpp., 40. punkts).

47 Tādējādi jāpārbauda, vai konstatētie ierobežojumi var tikt pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kuru mērķis ir, pirmkārt, kļūt apgalvo Dānijas valdība, nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību un, otrkārt, kļūt apgalvo Zviedrijas valdība, nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, kļūt ar, kļūt tas tika argumentēts ar tiesas sēdē, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas riska novēršana.

Par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas riska novēršanu

Par nodokļu kontroles efektivitāti un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas riska novēršanu

– Lietas dalībnieku argumenti

48 Pēc Komisijas domām, citi līdzekļi, kas paredzēti Direktīvā 77/799, tādēļ kļūst prasība nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus, kas nepieciešami, lai varētu izvērtēt, vai nosacījumi atskaitēšanai vai neiekasēšanai ir izpildīti, ir pietiekami, lai nodrošinātu nodokļu kontroles efektivitāti. Šā direktīva, tāpat kā Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību tādēļ prasījumu piedziņai, kas radušies no darbībām, kuras ir daļa no Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kļūt ar lauksaimniecības un muitas nodokļu piedziņai (OV L 73, 18. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.), nodrošina ienākuma nodokļa atgriešanos citās dalībvalstīs.

49 Tiesas sēdē Dānijas valdība apgalvoja, ka, lai arī Direktīvas 76/308 (ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2001/44) piemērošanas joma 2001. gadā tika paplašināta, to attiecinot uz tiešajiem nodokļiem, šķērslu pensiju iestādēm netika uzlikts nekāds jauns pienākums ieturēt nodokli, kas jāmaksā attiecīgajās dalībvalstīs dzīvojošajiem nodokļa maksātājiem. Tādēļ nosacījumi, uz kuriem Tiesa balstījās spriedumā *Bachmann* lietā, paliek spēkā.

50 Pēc Zviedrijas valdības domām, Direktīvas 77/799 efektivitāti ierobežo tas, ka dalībvalstu tiesības ir tās, kas nosaka, kāda veida informācija var būt to rīcībā un tām jāsniedz piemērojot šo direktīvu. It īpaši, kļūt ir skaidrs no direktīvas 8. panta, dalībvalstij nav pienākuma sniegt informāciju, ja tās tiesību akti vai administratīvā prakse neapņēms veikt izmeklēšanu vai arī vākt vai izmantot šo informāciju pašai saviem nolūkiem vai ja tās atsaucas uz tiesisko regulējumu par konfidencialitāti.

– Tiesas vērtējums

51 Tiesa ir lūmusi, ka cēlā pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 26. punkts; 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metellgesellschaft u.c., Recueil*, I-1727. lpp., 57. punkts, kļūt ar 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz*, Krājums, I-7063. lpp., 27. punkts) un nodokļu kontroles efektivitāte (skat. 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y, Recueil*, I-10829. lpp., 51. punkts, kļūt ar 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 31. un 32. punkts) ir primāri vispārējo interešu apsvērumi, ar ko var pamatot tiesisko regulējumu, kas var ierobežot Līgumu garantētās brīvības (šajā sakarā skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*

, Kr?jums, l?8203. lpp., 32. punkts).

52 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka dal?bvalsts var atsaukties uz Direkt?vu 77/799, lai no citas dal?bvalsts kompetent?m iest?d?m ieg?tu jebkuru inform?ciju, kas var tai pal?dz?t pareizi apr??in?t ien?kuma nodok?us (skat. 1999. gada 28. oktobra spriedumu liet? C?55/98 *Vestergaard*, *Recueil*, l?7641. lpp., 26. lpp.), vai jebkuru inform?ciju, ko t? uzskata par nepieciešamu, lai noteiktu prec?zu ien?kuma nodok?a apm?ru, kas nodok?u maks?t?jam j?maks? saska?? ar ties?bu aktiem, kurus t? piem?ro (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Wielockx*, 26. punkts).

53 Šaj? liet? j?atz?st, ka D?nijas iest?des var p?rbaud?t, vai nodok?u maks?t?js tieš?m veicis iemaksas cit? dal?bvalst? re?istr?tai iest?dei. Saska?? ar 2001. gada 13. augusta Kodific?t? likuma Nr. 726 par nodok?u kontroli (*Bekendtgørelse af skattekendtgørelsen, Lovtidende 2001 A*, 4620. lpp.) 11.C panta 1. un 3. punktu person?m, kas ?rvalst?s paraksta pensiju pl?nu un kas D?nij? ir piln?b? apliekamas ar nodok?iem, ir pien?kums par to inform?t nodok?u administr?ciju.

54 Attiec?b? uz apst?kli, ka Direkt?vas 77/799 8. panta 1. punkts nepieprasa dal?bvalstu nodok?u iest?žu sadarb?bu, ja ir izpild?ti š? noteikuma nosac?jumi, tas nevar pamatot neiesp?jam?bu atskait?t vai neiek?aut pensiju pl?na ietvaros veikt?s iemaksas. Nekas nekav? D?nijas iest?d?m piepras?t attiec?gajai personai sniegt pier?d?jumus, ko t?s uzskata par nepieciešamiem, un vajadz?bas gad?jum? atteikt atskait?šanu vai neiek?aušanu, ja šie pier?d?jumi netiek sniegti (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Bachmann*, 18. un 20. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Be??ija, 11. un 13. punkts).

55 No t? izriet, ka gr?t?bas, kas saist?tas ar inform?cijas apmai?u, ?emot v?r? Direkt?vu 77/799, cikt?l t? ne?auj efekt?vi p?rliecin?ties, vai ?rvalstu pensiju pl?ni atbilst nosac?jumiem, kuriem str?d?gais tiesiskais regul?jums pak?auj ties?bas atskait?t vai neiek?aut, nepamato š? sprieduma 45. punkt? konstat?tos š??rš?us.

56 Attiec?b? uz D?nij? dz?vojošajiem apdrošin?juma ??m?jiem izmaks?to pensiju aplikšanas ar nodok?iem kontroli j?atz?st ar?, ka t? var tikt nodrošin?ta ar l?dzek?iem, kas pakalpojumu sniegšanas br?v?bu ierobežo maz?k, nek? str?d?gais tiesiskais regul?jums, tostarp ar pien?kumu nodok?u maks?t?jiem, kas pieprasa atskait?šanu vai neiek?aušanu, iesniegt pier?d?jumus.

57 J?atz?m?, ka pirms pensijas, ko izmaks? no ?rvalstu pensiju iest?des p?rvald?tas sh?mas, sa?emšanas nodok?u maks?t?js parasti b?s piepras?jis ar to saist?to iemaksu atskait?šanu vai neiek?aušanu. Piepras?jumi par atskait?šanu vai neiek?aušanu un tos pamatojošie pier?d?jumi, ko š?du piepras?jumu gad?jumos b?s iesnieguši nodok?u maks?t?ji, šaj? zi?? b?s noder?gs inform?cijas avots attiec?b? uz pensij?m, kas v?l?k tiem tiks izmaks?tas.

58 Turkl?t j?uzsver, ka tikai tas apst?klis vien, ka nodok?u maks?t?js veic iemaksas t?da pensiju pl?na ietvaros, kas nosl?gts ar ?rpus D?nijas re?istr?tu iest?di, nevar b?t pamats visp?r?jai prezumpcijai par izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un pamatot nodok?u pas?kumu, kas aizskar ar L?gumu garant?t?s pamatbr?v?bas ?stenošanu (šaj? sakar? skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu liet? C?478/98 Komisija/Be??ija, *Recueil*, l?7587. lpp., 45. punkts, un iepriekš min?to 2004. gada 4. marta spriedumu liet? Komisija/Francija, 27. punkts).

59 ?emot v?r? visu iepriekš teikto, š??rš?us, ko rada str?d?gais tiesiskais regul?jums, nevar pamatot ar nodok?u kontroles efektivit?ti un izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas nov?ršanu.

Par nodok?u sist?mas saska?ot?bu

– Lietas dalībnieku argumenti

60 Attiecībā uz nodokļu sistēmas saskaņotības pastāvīšanu Komisija uzskata, ka šī saskaņotība pastāv, ja ir ievēroti divi nosacījumi. Pirmkārt, jāpastāv tiešai saiknei starp iemaksu atskaitīšanu vai neiekaušanu un [izmaksāto] pabalstu aplikšanu ar nodokļiem un, otrkārt, strādīgajam tiesiskajam regulējumam būtu jāparedz iespēja piešķirt tiesības uz citas dalībvalsts pensiju shēmu veikto iemaksu atskaitīšanu vai neiekaušanu, izņemot gadījumu, ja dzīvesvietas dalībvalsts nevar aplikēt ar nodokli no šīs shēmas izmaksātos pabalstus.

61 Pēc Dānijas valdības domām, ciktāl strādīgais tiesiskais regulējums izslēdz izmaksāto pabalstu aplikšanu ar nodokli, ja iemaksas nav bijušas atskaitītas vai neiekaujamas, ierobežot vai izslēgt iespējas atskaitīt vai neiekaut iemaksas, kas veiktas citās dalībvalstīs reģistrētām pensiju iestādēm, būtu saskaņā ar Līgumu. Dānijas normas ir simetriskas, jo tās neaplikt ar nodokli izmaksātos pabalstus, ja tās nepiešķir tiesības atskaitīt vai neiekaut veiktās iemaksas, bet apliek ar nodokli šos pašus pabalstus, ja tās piešķir tiesības atskaitīt vai neiekaut šīs iemaksas. Tiek arī nodrošināta nodokļu sistēmas saskaņotība atsevišķa nodokļu maksātāja līmenī.

62 Attiecībā uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību Komisija uzskata, ka visiem pensiju plāniem, kas parakstīti pavalsts reģistrētās pensiju iestādēs, jābūda tādās pašās nodokļu priekšrocības kā Dānijā parakstītajiem plāniem. Nepieciešamības nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību vērīgā mērā jānodrošina var būt svarīga tikai gadījumos, ja Dānijas Karalistei nebūtu tiesību aplikēt ar nodokli izmaksātos pabalstus. Tā piebilst, ka šī dalībvalsts zaudētu tiesības aplikēt ar nodokli šādus pabalstus, kas tiek izmaksāti tās teritorijā dzīvojošam apdrošinājuma ņēmējam, neatkarīgi no tā, vai pensiju plāns būtu parakstīts tās teritorijā vai pavalstīs, tikai tad, ja šis apdrošinājuma ņēmējs pārceltu savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti.

63 Saskaņā ar Dānijas valdības teikto nedrošība par to, vai tiks nomaksāts nodoklis par pavalstu pensiju iestāžu izmaksātajiem pabalstiem, ir noteicošais faktors, kas pamato nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību. Apdrošinātajai personai mainot dzīvesvietu, pabalstu izmaksāšanas brīdī attiecīgās dalībvalsts iestādes nezina, vai šī persona emigrēs, un tādējādi – vai, piemērojot konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, nodoklis tiks nomaksāts nevis dalībvalstī, kurā tika veiktas iemaksas un atauta atskaitīšana vai neiekaušana, bet gan jaunajā dzīvesvietas valstī.

64 Zviedrijas valdība precīzi, ka nodokļu sistēmas saskaņotība paredz, ka nodokļu iestādes pieļauj pensiju plānos veikto iemaksu atskaitīšanu vai neiekaušanu ar nodokli aplikamajos ienākumos tikai tad, ja tās ir pārliecinātas, ka kapitāls, ko pensiju iestāde izmaksās, iestājoties pensiju plāna termiņam, tiešām tiks aplikts ar nodokli.

– Tiesas vērtējums

65 Šķūmā jāpārbauda Dānijas valdības arguments, saskaņā ar kuru Komisija, apgalvodama, ka uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību varētu atsaukties tikai tādā gadījumā, ja Dānijas Karaliste vairs nevarētu aplikēt ar nodokli pabalstus, ko izmaksā pavalstu pensiju iestādes, proti, gadījumā, ja apdrošinājuma ņēmēji atteiktos no savas dzīvesvietas Dānijā, izvirza argumentu, kas nebija iekauts ne brīdī juma vēstulē, ne argumentātajā atzinumā.

66 Šajā sakarā jāatgādina, ka pienākumu neizpildes procedūras ietvaros pirmstiesas stadijā mērķis ir sniegt iespēju attiecīgajai dalībvalstij, pirmkārt, izpildīt savus pienākumus, kas izriet no Kopienu tiesību m, un, otrkārt, izmantot savas tiesības aizstāvēties pret Komisijas formulētajiem

iebildumiem (skat. 2005. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-494/01 Komisija/Ārija, Krājums, I-3331. lpp., 33. punkts).

67 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka argumentātajam atzinumam un prasībai jābūt balstītiem uz vienādiem iebildumiem, kas tomēr nevar būt tik tīlejoši, lai jebkurā gadījumā prasītu pilnīgu sakrītību (šajā sakarā skat. 2004. gada 9. septembra spriedumu lietā C-417/02 Komisija/Grieķija, Krājums, I-7973. lpp., 17. punkts).

68 Šajā lietā, tikai izvirzot argumentu, kam jāatbalsta viens no argumentātajā atzinumā formulētajiem iebildumiem, atklājot, ka nodokļu sistēmas saskaņotība nav pietiekama, lai pamatotu šā rīšus iepriekš minētajā mērķa veidošanā, Komisija nav formulējusi jaunu iebildumu un nav arī pārskatījusi Dānijas valdības tiesības uz aizstāvību.

69 No tā izriet, ka Dānijas valdības celtā iebilde par nepieciešamību ir jānoraida.

70 Attiecībā uz pamatojumu, kas balstīts uz nodokļu sistēmas saskaņotību, nav strīda, ka nepieciešamība saglabāt šādu saskaņotību pieprasa, lai pastāvētu tieša saikne starp nodokļu priekšrocību un tai atbilstošo neizdevīgo stāvokli (skat. iepriekš minēto 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā Komisija/Beļģija, 14. punkts, un 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson un Gustavsson, Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 29. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Vestergaard*, 24. punkts; iepriekš minēto 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā Komisija/Beļģija, 35. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *X un Y*, 52. punkts).

71 Šajā sakarā jāatzīst, ka Dānijas nodokļu sistēmas saskaņotību var apdraudēt tas, ka attiecīgā persona laikā starp iemaksu veikšanu pensijas plānā un atbilstošo pabalstu izmaksāšanu maina dzīvesvietu, nevis fakts, ka pensiju iestādē atrodas citā dalībvalstī.

72 Kad Dānijas iedzīvotājs, kas ir parakstījis pensiju plānu Dānijā reģistrēties iestādē, bauda nodokļu priekšrocības attiecībā uz iemaksām, kas veiktas šā plāna ietvaros, un pēc tam pirms pabalstu izmaksāšanas termiņa iestāšanās savu dzīvesvietu pārcē uz citu dalībvalsti, Dānijas Karaliste zaudē tiesības aplikēt ar nodokli atskaitītajām vai neiekautajām iemaksām atbilstošos pabalstus vismaz tad, ja tā ar dalībvalsti, uz kuru tiek pārcelta attiecīgās personas dzīvesvieta, ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kurā ievērots ESAO konvencijas paraugs. Šādā gadījumā šīs sekas tomēr neiestājas tā fakta dēļ, ka pensiju iestādē ir reģistrēta ārvalstīs.

73 Savukārt nekas neliedz Dānijas Karalistei īstenot savu aplikšanas ar nodokļiem kompetenci attiecībā uz pabalstiem, ko nodokļu maksātājam, kurš šo pabalstu izmaksāšanas brīdī joprojām dzīvo Dānijā, izmaksā citā dalībvalstī reģistrētajā pensiju iestādē apmaiņā pret iemaksām, kuru atskaitīšanu vai neiekaušanu tā ir atņēvusi. Tikai tad, ja šis nodokļu maksātājs pirms pabalstu izmaksāšanas termiņa iestāšanās savu dzīvesvietu pārceltu uz citu dalībvalsti, Dānijas Karalistei varētu rasties grūtības aplikēt ar nodokli izmaksātos pabalstus un tādējādi tiktu apdraudēta Dānijas nodokļu sistēmas saskaņotība jautājumā par privāto pensiju aplikšanu ar nodokli.

74 No tā izriet, ka, vispārīgi atsakoties piešķirt nodokļu priekšrocības iemaksām, kas veiktas citā dalībvalstī reģistrētajā pensiju iestādē, strīdīgais tiesiskais regulējums nevar tikt pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību.

75 No iepriekš minētā izriet, ka strādīgais tiesiskais regulējums nevar tikt pamatots ne ar apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu kontroles efektivitāti un cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ne nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību.

76 Tā kā Līguma noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvību pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību nepieļauj strādīgo tiesisko regulējumu, atsevišķi nav jāprābauda šis tiesiskais regulējums saistībā ar EKL 56. pantu par brīvību kapitāla apriti (šajā sakarā skat. 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-345/05 Komisija/Portugāle, Krājums, I-10633. lpp., 45. punkts).

77 Tādējādi jāatzīst, ka, pieņemot un uzturot spēkā dzīvības un pensijas apdrošināšanas sistēmu, kura paredz, ka tiesības atskaitīt un tiesības neiekāut iemaksas tiek piešķirtas tikai attiecībā uz iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar Dānijas reģistrētām pensiju iestādēm, lai gan nekādi nodokļu atvieglojumi netiek piešķirti iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar citās dalībvalstīs reģistrētām pensiju iestādēm, Dānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 39., 43. un 49. pants.

Par tiesāšanas izdevumiem

78 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Dānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Dānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanas izdevumus. Atbilstoši šī paša panta 4. punkta pirmajai daļai Zviedrijas Karaliste, kas iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanas izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) **pieņemot un uzturot spēkā dzīvības un pensijas apdrošināšanas sistēmu, kura paredz, ka tiesības atskaitīt un tiesības neiekāut iemaksas tiek piešķirtas tikai attiecībā uz iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar Dānijas reģistrētām pensiju iestādēm, lai gan nekādi nodokļu atvieglojumi netiek piešķirti iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar citās dalībvalstīs reģistrētām pensiju iestādēm, Dānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 39., 43. un 49. pants;**
- 2) **Dānijas Karaliste atlīdzina tiesāšanas izdevumus;**
- 3) **Zviedrijas Karaliste sedz savus tiesāšanas izdevumus pati.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – dāņu.