

V?c C-150/04

Komise Evropských spole?enství

v.

Dánské království

„Nespln?ní povinnosti státem – Volný pohyb pracovník? – Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Svoboda usazování – Da? z p?íjm? – Zabezpe?ení ve stá?í – Sjednání u d?chodové instituce usazené v jiném ?lenském stát? – Da?ové právní p?edpisy – Omezení od?itatelnosti ze základu dan? nebo nezahrnutí do základu dan? u p?ísp?vk? zaplacených v rámci d?chodového programu – Naléhavé d?vody obecného zájmu – Ú?innost da?ového dohledu – Soudržnost da?ové soustavy – Symetrie da?ové soustavy – Da?ová smlouva o zamezení dvojího zdan?ní“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Pracovníci – Svoboda usazování – Volný pohyb služeb – Omezení – Da?ové právní p?edpisy

(?lánky 39 ES, 43 ES a 49 ES)

?lenský stát, který stanoví, že právo ode?íst p?ísp?vky zaplacené v rámci d?chodového programu od da?ového základu nebo právo tyto p?ísp?vky do tohoto základu nezahrnout je p?iznáno pouze u p?ísp?vk? placených na základ? smluv sjednaných s d?chodovými institucemi usazenými na vnitrostátním území, zatímco u p?ísp?vk? placených na základ? smluv sjednaných s d?chodovými institucemi usazenými v jiných ?lenských státech není p?iznáno žádné da?ové zvýhodn?ní takové povahy, neplní povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánek? 39 ES, 43 ES a 49 ES.

Taková právní úprava, která obecn? odmítá p?iznat da?ové zvýhodn?ní p?ísp?vk?m placeným d?chodové instituci usazené v jiném ?lenském stát?, nem?že být od?vodn?na nezbytností zaru?it soudržnost vnitrostátní da?ové soustavy, jelikož faktor, který by ji mohl ohrozit, spo?ívá v p?enesení bydlišt? osoby povinné k dani mezi okamžikem zaplacení p?ísp?vk? do d?chodového programu a okamžikem vyplacení odpovídajících dávek, nebo? pouze v tomto p?ípad? by tento ?lenský stát byl zbaven pravomoci zdanit dávky odpovídající p?ísp?vk?m ode?teným od základu dan? nebo do tohoto základu dan? nezahrnutým.

Jelikož ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu služeb, volného pohybu pracovník? a svobody usazování brání dot?ené právní úprav?, není nezbytné tuto právní úpravu zkoumat ješt? i ve sv?tle ?lánku 56 ES týkajícího se volného pohybu kapitálu.

(viz body 64, 71–74, 76 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

30. ledna 2007 (*)

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb pracovníků – Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Svoboda usazování – Daň z příjmů – Zabezpečení ve stáří – Sjednání u důchodové instituce usazené v jiném členském státě – Daňové právní předpisy – Omezení odejitelnosti ze základu daně nebo nezahrnutí do základu daně u příspěvků zaplacených v rámci důchodového programu – Naléhavé důvody obecného zájmu – Účinnost daňového dohledu – Soudržnost daňové soustavy – Symetrie daňové soustavy – Daňová smlouva o zamezení dvojího zdanění“

Ve věci C-150/04,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 23. března 2004,

Komise Evropských společenství, předvedená S. Tams, dále R. Lyalem a H. Støvlbækem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Dánskému království, zastoupenému J. Moldem, jako zmocněncem,

žalovanému,

podporovanému

Švédským královstvím, zastoupeným A. Krusem, jako zmocněncem,

vedlejším účastníkem,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kriš (zpravodaj) a E. Juhász, předsedové senátů, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. ledna 2006,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 1. března 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Dánské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti systém životního a důchodového pojištění, který stanoví, že právo odejít a právo nezahrnout příspěvky jsou přiznána pouze u

příspěvků placených na základě smluv sjednaných s důchodovými institucemi usazenými v Dánsku, zatímco u příspěvků placených na základě smluv sjednaných s důchodovými institucemi usazenými v jiných členských státech není uznáno žádné daňové zvýhodnění takové povahy (dále jen „dotčená právní úprava“), porušilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

2 Přesnost směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice 77/799“), se nyní vztahuje i na nepřímé daně.

3 První bod odvodnění směrnice 77/799 stanoví:

„vzhledem k tomu, že vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám, k porušení zásady daňové spravedlnosti a případně i k narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže; že proto ovlivňují fungování společného trhu“.

4 Článek 1 odst. 1 směrnice 77/799 stanoví:

„Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a majetku [...]“

5 Článek 8 této směrnice upřesňuje:

„1. Tato směrnice neukládá provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud právní předpisy nebo správní praxe neopravují příslušné orgány členského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní daňové účely.

2. Poskytnutí údajů může být odmítnuto, pokud by vedlo k prozrazení obchodního, průmyslového nebo profesního tajemství nebo obchodního postupu nebo pokud by poskytnutí daného údaje odporovalo veřejnému pořádku.

3. Příslušný orgán členského státu může odmítnout poskytnutí údajů, pokud zúčastněný členský stát není z právních nebo faktických důvodů schopen odpovídající údaje sám poskytovat.“

6 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), stanoví:

„Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu řídí podle klasifikace uvedené v příloze I.“

7 Část X přílohy I směrnice 88/361 týkající se převodů z titulu plnění z pojistných smluv upřesňuje:

„A. Pojistné a úhrady z titulu životního pojištění

[...]

2) Smlouvy uzavřené mezi zahraničními životními pojišťovnami a rezidenty.

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

8 Dánská právní úprava kodifikovaná zákonem ?. 816, týkajícím se zejména zdanění důchodových programů (bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v.), ze dne 30. září 2003 (*Lovtidende* 2003 A, s. 5522, dále jen „zákon o zdanění důchodů“) obsahuje ustanovení o zdanění důchodových programů, včetně životního pojištění (dále jen „důchodové programy“). Rozlišuje dvě kategorie důchodových programů, přičemž na každou se vztahuje jiné daňové zacházení. První kategorie důchodových programů je uvedena v části I tohoto zákona a její držitel má nárok na daňové zvýhodnění. Druhá kategorie je upravena v části II A uvedeného zákona a její držitel nemá nárok na žádné daňové zvýhodnění.

9 Pokud jde o první kategorii důchodových programů, upravuje zákon o zdanění důchodů v podstatě odejitelnost příspěvků zaplacených v rámci důchodového programu uvedeného v části I tohoto zákona nebo jejich nezahrnutí do základu daně, ať již se jedná o příspěvky do programů sjednaných v rámci pracovního poměru, nebo o příspěvky do soukromých programů sjednaných mimo rámec pracovního poměru.

10 Dávky obdržené na základě důchodového programu uvedeného v části I zákona o zdanění důchodů jsou zdaňovány na úrovni příjemce. Dávky vyplácené ve stanovených lhůtách na základě důchodového programu s pravidelnými platbami, dávky vyplácené ve stanovené lhůtě na základě důchodového programu s platbou kapitálu a dávky vyplácené předčasně jsou zdaňovány různými sazbami.

11 Aby mohl důchodový program využít daňového zvýhodnění upraveného v části I zákona o zdaňování důchodů, musí splnit určité podmínky, které se týkají zejména důchodového věku, povolených příjemců a povahy dávek. Dále jsou uvedeny požadavky týkající se důchodové instituce, u které je program sjednán. Důchodové programy musí být sjednány u životních pojišťoven, penzijních fondů nebo finančních institucí.

12 Životní pojišťovny musí:

- být usazeny v Dánsku, nebo
- vykonávat svou činnost poskytování životního pojištění v Dánsku prostřednictvím stále provozovny a mít povolení orgánu pro dohled nad finančním sektorem vykonávat zde činnost poskytování životního pojištění, nebo
- vykonávat činnost poskytování životního pojištění v Dánsku prostřednictvím pobočky a mít povolení v jiném členském státě Evropské unie.

13 Penzijní fondy musí:

- splňovat podmínky kodifikovaného zákona ?. 148 o dohledu nad podnikovými penzijními fondy (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser) ze dne 7. března 2003 (*Lovtidende* 2003 A, s. 953), který předpokládá, že jsou usazeny v Dánsku, nebo
- splňovat podmínky zákona ?. 453 o finančních činnostech (lov om finansiell virksomhed) ze

dne 10. června 2003 (*Lovtidende* 2003 A, s. 2822), který se týká některých penzijních fondů usazených v Dánsku, jakož i zahraničních penzijních fondů, které vykonávají svou činnost v Dánsku prostřednictvím pobočky poté, co získaly povolení v jiném členském státě Evropské unie.

14 Finanční instituce musí:

- mít povolení orgánu pro dohled nad finančním sektorem k výkonu jejich činnosti v Dánsku, což předpokládá, že jsou v tomto členském státě usazeny, nebo
- být úroveňovou institucí vykonávající své činnosti v Dánsku prostřednictvím pobočky poté, co získala povolení v jiném členském státě Evropské unie.

15 Pokud jde o druhou kategorii důchodových programů, část II A zákona o daňové důchodě s názvem „Důchodové, pojišťovací a jiné programy podléhající dani z příjmů“ obsahuje ustanovení týkající se důchodových programů, které nesplňují podmínky vyžadované pro to, aby se na ně mohla vztahovat část I tohoto zákona, jakož i důchodových programů, u kterých se pojišťovna vzdala daňové podle této části I.

16 Uvedená část II A obsahuje články 53 A a 53 B a týká se zejména důchodových programů sjednaných u zahraničních důchodových institucí.

17 Článek 53 A zákona o daňové důchodě stanoví:

„1. Ustanovení odstavců 2 až 5 se použijí v následujících případech:

- 1) životní pojištění nepodléhající ustanovením kapitoly 1,
- 2) životní pojištění splňující podmínky kapitoly 1, pro které se však pojišťovna v okamžiku sjednání pojištění vzdala daňové podle ustanovení části I,
- 3) důchodový program sjednaný u penzijního fondu, nepodléhající ustanovením kapitoly 1,
- 4) důchodový program sjednaný u penzijního fondu, splňující podmínky kapitoly 1, pro který se však oprávněný v okamžiku sjednání programu vzdal daňové podle ustanovení části I, jakož i
- 5) zdravotní, nemocenské a úrazové pojištění sjednané pojištěným.

2. Pojistné nebo příspěvky do důchodových programů a jiných pojištění uvedených v odstavci 1 nejsou odečitatelné při výpočtu daňitelného příjmu. Při výpočtu daňitelného příjmu zaměstnavatel se zohledňuje pojistné nebo příspěvky zaplacené zaměstnavatelem nebo předchozím zaměstnavatelem. [...]

3. Při výpočtu daňitelného příjmu se zohlední výnosy z důchodových programů a programů životního pojištění uvedených v odstavci 1 [...]

[...]

5. Dávky na základě důchodových programů nebo jiných pojištění uvedených v odstavci 1 se při výpočtu daňitelného příjmu nezohlední.“

18 Článek 53 B téhož zákona stanoví:

„1. Bez ohledu na ustanovení článku 53 A se použijí ustanovení odstavců 4, 5 a 6 na životní pojištění uvedená v čl. 53 A odst. 1 bod 1, na důchodové programy sjednané u penzijního fondu uvedené v čl. 53 A odst. 1 bod 3, a na zdravotní, nemocenská a úrazová pojištění uvedená v čl.

53 A odst. 1 bod 5, pokud jsou splněny podmínky odstavců 2 a 3. Stejně tak tomu je u zahraničních důchodových programů sjednaných u finančních institucí.

2. Důchodový program nebo jiná pojištění uvedená v odstavci 1 musí být sjednány v době, kdy pojištěnec nebo oprávněný k důchodu nepodléhali dani na základě § 1 zákona o zdanění srážkou u zdroje nebo podléhali dani na základě § 1 zákona o zdanění srážkou u zdroje, ale měli bydliště v zahraničí, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku, ve smyslu ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

3. U všech případech do důchodového programu nebo jiných pojištění uvedených v odstavci 1 zaplacených v průběhu doby, kdy pojištěnec nebo oprávněný k důchodu nepodléhali dani v Dánsku nebo neměli bydliště v Dánsku, muselo dojít k odečtení od kladného zdanitelného příjmu v souladu s daňovými předpisy státu, ve kterém pojištěnec nebo oprávněný k důchodu podléhali dani nebo v němž měli bydliště v okamžiku zaplacení případně, nebo musely být zaplacený zaměstnavatelem, takže v souladu s daňovými předpisy státu, ve kterém pojištěnec nebo oprávněný podléhali dani nebo v němž měli bydliště v okamžiku zaplacení případně, nebyly zohledněny při výpočtu zdanitelného příjmu dotyčné osoby.

4. Pokud jde o pojistné a případy do důchodových nebo jiných programů uvedených v odstavci 1, použije se § 53 A odst. 2.

5. Při výpočtu zdanitelného příjmu se nezohlední výnosy důchodových nebo jiných programů uvedených v odstavci 1, zejména úroky a podíly na zisku.

6. Dávky z důchodových programů a jiných pojištění uvedených v odstavci 1 se zohlední při výpočtu zdanitelného příjmu. [...] Dávky se nezohlední při výpočtu zdanitelného příjmu, pokud představují protihodnotu za případy, které byly zaplacený pojištěncem nebo oprávněným v době po dni, kdy dotyčná osoba začala podléhat dani nebo získala bydliště v Dánsku, a které nemohly být odečteny při výpočtu zdanitelného příjmu v souladu s odstavcem 4 a § 53 A odst. 2.“

19 S ohledem na výše uvedené úvahy a na vysvětlení poskytnutá Soudnímu dvoru je z dotčené právní úpravy možné vyvodit, zaprvé, že na případy do důchodových programů uvedených v části II A zákona o zdanění důchodů se nevztahuje ani odečitatelnost, ani právo na nezahrnutí do základu daně.

20 Zadruhé je běžný výnos z důchodového spoření v souladu s § 53 A odst. 3 zákona o zdanění důchodů zdačován jako kapitálový příjem. Pokud se na důchodový program vztahuje § 53 B tohoto zákona, běžný výnos nicméně zdanitelný není.

21 Zatímco jsou dávky vyplácené na základě důchodových programů uvedených v § 53 A zákona o zdanění důchodů osvobozeny od daně. Dávky vyplácené na základě důchodových programů uvedených v § 53 B tohoto zákona jsou zdačovány jako osobní příjem, pokud pojištěnec mohl své případy odečíst od základu daně nebo je do něj zahrnout.

22 Začtvrté se uvedený § 53 B týká důchodových programů sjednaných v zahraničí osobami, které v okamžiku sjednání neměly bydliště v Dánsku. Pokud se pojištěnec usadí v tomto členském státě a stále v něm pobývá v okamžiku vyplacení důchodu, jsou vyplácené dávky zdačovány v tomto státě. Tento § 53 B představuje nezbytný právní základ pro zdanění dávek vyplácených ze zahraničních důchodových programů v Dánsku v případě, že tento členský stát má právo vybírat daň coby stát bydliště podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Daňové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Zdanění dávek vyplácených systémy zabezpečení ve stáří podle smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Dánským královstvím

23 Článek 18 vzorové daňové smlouvy týkající se příjmů a majetku vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „smlouva OECD“) v podstatě uvádí, že soukromé důchody jsou v zásadě zdanitelné ve státě bydliště příjemce.

24 Dánské království uzavřelo smlouvy o zamezení dvojího zdanění s mnoha státy. Tyto smlouvy se řídí zásadami smlouvy OECD a obsahují zejména právo zdaovat dávky vyplácené soukromými důchodovými systémy.

25 Ustanovení odpovídající článku 18 smlouvy OECD jsou obsažena ve smlouvách uzavřených mezi Dánským královstvím na jedné straně a Francouzskou republikou (smlouva ze dne 8. února 1957, článek 13), Rakouskou republikou (smlouva ze dne 23. října 1961, ve znění protokolu ze dne 19. října 1970, článek 15), Lucemburským velkovévodstvím (smlouva ze dne 17. listopadu 1980, článek 18), Nizozemským královstvím (smlouva ze dne 1. července 1996, článek 18), Španělským královstvím (smlouva ze dne 3. července 1972, ve znění protokolu ze dne 17. března 1999, čl. 18 odst. 1) na straně druhé. Ustanovení obdobné výše uvedenému ustanovení je obsaženo ve smlouvě uzavřené se Švýcarskou konfederací (smlouva ze dne 23. listopadu 1973, článek 18).

Odejitelnost příspěvků do zahraničních systémů zabezpečení ve stáří podle smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Dánským královstvím

26 Některé ze smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřené Dánským královstvím umožňují pojištěncům s bydlištěm ve smluvním státě odejít od zdanitelného příjmu v tomto státě příspěvků do důchodových programů sjednaných ve druhém smluvním státě.

27 Jedná se o smlouvy uzavřené se Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska (smlouva ze dne 11. listopadu 1980, ve znění protokolu ze dne 13. října 1996, čl. 28 odst. 3), s Nizozemským královstvím (smlouva ze dne 1. července 1996, čl. 5 odst. 5) a Švédským královstvím (doplňující dohoda ze dne 29. října 2003 ke smlouvě ze dne 23. září 1996, čl. 19 odst. 1 až 3). Odpovídající ustanovení je obsaženo ve smlouvě uzavřené se Švýcarskou konfederací (smlouva ze dne 23. listopadu 1973, čl. 25 odst. 4).

Postup před zahájením soudního řízení

28 Ve svých výzvách dopisem z 5. dubna 1991 a 31. července 1992, jakož i ve své doplňující výzvě dopisem ze dne 11. dubna 2000 Komise upozornila dánské orgány na neslučitelnost určitých vnitrostátních ustanovení o odejitelnosti nebo nezahrnutí příspěvků do důchodových programů při výpočtu zdanitelného příjmu s články 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES.

29 Po odpovědích dánské vlády z 12. března a 22. prosince 1992, jakož i z 29. června 2000, a poté, co vyslechla dánské orgány na setkáních dne 4. listopadu 1997 a 14. ledna 2000, zaslala Komise dne 5. února této vládě odvodněné stanovisko, ve kterém došla k závěru, že Dánská republika tím, že ponechala v platnosti dotčenou právní úpravu, nesplnila povinnosti, které pro ni plynou z uvedených článků.

30 Dne 15. dubna 2003 v odpovědi na odvodné stanovisko Komise dánská vláda uznala, že tato právní úprava může narušovat volný pohyb služeb, volný pohyb pracovníků a svobodu usazování, ale tvrdila, že nepředstavuje překážku volnému pohybu kapitálu.

31 Dánská vláda má nicméně za to, že omezení uvedených svobod jsou odvodná naléhavými důvody obecného zájmu spočívajícími v nezbytnosti zaručit soudržnost vnitrostátní daňové soustavy. Podle této vlády jsou vnitrostátní ustanovení o zdanění důchodů symetrická, neboť existuje přímá spojitost mezi odečitatelností nebo nezahrnutím příspěvků a zdaněním vyplácených dávek.

32 Jelikož se Komise domnívala, že vysvětlení podané Dánským královstvím jako odpověď na výše uvedené odvodné stanovisko není uspokojivé, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

33 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 19. listopadu 2004 bylo Švédskému království povoleno vedlejší ústastenství na podporu návrhových žádání Dánského království.

K žalobě

K narušení svobod

34 Úvodem je třeba připomenout, že přestože přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musí nicméně při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16; ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32, jakož i ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 25).

35 Je třeba zkoumat, zda dotčená právní úprava narušuje volný pohyb služeb, volný pohyb pracovníků a kapitálu, jakož i svobodu usazování, jak to uplatňuje Komise. Dánská vláda popírá pouze existenci překážky volnému pohybu kapitálu.

36 Podle této vlády totiž dotčená právní úprava nezpůsobuje žádné přímé omezení přeshraničních transakcí týkajících se kapitálu zaplaceného zahraničním důchodovým institucím nebo těmito institucemi vypláceného. Jedná se pouze o nepřímá omezení plynoucí z překážek, které by tato právní úprava mohla představovat pro volný pohyb služeb, volný pohyb pracovníků a svobodu usazování.

37 V tomto ohledu je na místě zaprvé připomenout, že poskytování služeb v oblasti pojištění představuje služby ve smyslu článku 50 ES a že článek 49 ES brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která bez objektivního odvodnění brání poskytovateli služeb, aby tuto svobodu skutečně vykonával (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. dubna 1998, Safir, C-118/96, Recueil, s. I-1897, bod 22; ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, body 25 až 27, jakož i výše uvedený rozsudek Skandia a Ramstedt, body 22 až 24).

38 Z hlediska jednotného trhu a za účelem umožnění uskutečnění jeho cíle brání článek 49 ES rovněž použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším, než je čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz výše uvedený rozsudek Safir, bod 23).

39 V projednávané věci je tomu tak, že aby důchodové instituce usazené v jiných členských státech mohly nabídnout na dánském trhu své služby se stejným daňovým zvýhodněním jako služby nabízené důchodovými institucemi usazenými v Dánsku, musí mít v tomto členském státě pobočku nebo stálou provozovnu.

40 Co se týče článku 49 ES, je namístě rozlišit dva druhy situací, ve kterých může mít taková podmínka odrazující účinek. Jednak jsou poskytovatelé služeb odrazeni od usazení se v Dánsku z důvodu nákladů s tím souvisejících. Taková situace představuje sama o sobě popření této svobody (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. ledna 2002, Komise v. Itálie, C-439/99, Recueil, s. I-305, bod 30, a ze dne 11. března 2004, Komise v. Francie, C-496/01, Recueil, s. I-2351, bod 65). Krom toho jsou příjemci uvedených služeb odrazeni od uzavření dochodového programu s dochodovými institucemi usazenými v jiném členském státě s ohledem na význam, který má při sjednávání takového programu možnost získat daňová zvýhodnění (viz výše uvedený rozsudek Danner, bod 31).

41 Zadruhé, pokud jde o volný pohyb pracovníků, je třeba uvést, že zaměstnanci, kteří vykonávali výdělečnou činnost ve členském státě jiném než v Dánském království a kteří následně mají zaměstnání v posledně uvedeném členském státě nebo zde zaměstnání hledají, zpravidla sjednali své dochodové programy u institucí usazených v prvním státě. Z toho vyplývá, že dotčená ustanovení hrozí být na újmu zejména tímto pracovníkům, kteří jsou zpravidla státními příslušníky jiných členských států (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 9, a ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie, C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 7).

42 V projednávané věci přitom přiznání práva na odejet nebo nezahrnutí příspěvků za podmínky sjednání dochodového programu u dochodové instituce usazené v Dánsku může vzhledem k úsilí a nákladům, které s sebou nese, odradit pojištěnce od přenesení bydliště do Dánska, a tedy představuje překážku volnému pohybu pracovníků.

43 Zatímco, že stejných důvodů jako byly uvedeny výše, je třeba mít za to, že dotčená právní úprava je rovněž na překážku svobodě usazování samostatně výdělečně činných osob pocházejících z jiného členského státu v Dánsku.

44 Dotčená právní úprava totiž tím, že nepřiznává žádné právo na odejet nebo nezahrnutí příspěvků zaplacených dochodovým institucím usazeným v jiných členských státech, může odradit uvedené samostatně výdělečně činné osoby od usazení se v Dánsku.

45 S ohledem na výše uvedené je namístě konstatovat, že dotčená právní úprava představuje překážku volnému pohybu služeb, volnému pohybu pracovníků, jakož i svobodě usazování.

46 Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit výkonu základních svobod zaručených Smlouvou o ES nebo jej užívat méně přitažlivým, jsou přesto povolena za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit uskutečnění tohoto cíle a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudek ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 40).

47 V důsledku toho je namístě zkoumat, zda mohou být zjištěné překážky odvodněny naléhavými důvody obecného zájmu spočívajícími jednak, jak tvrdí dánská vláda, v cíli zajistit soudržnost vnitrostátní daňové soustavy, a jednak, jak tvrdí švédská vláda, v cíli zajistit účinnost daňového dohledu, jakož i, jak bylo zejména uplatněno při jednání, v cíli předcházet nebezpečí daňových úniků.

K uplatněným odvodněním

Pokud jde o účinnost daňového dohledu a předcházení daňovým únikům

– Argumentace úřastníků řízení

48 Podle názoru Komise by k zajištění účinnosti daňového dohledu postačovaly jiné prostředky obsažené ve směrnici 77/799, jako například požadavek, aby osoba povinná k dani předložila nezbytné důkazy pro posouzení, zda jsou splněny podmínky odečetitelnosti nebo nezahrnutí příspěvků. Tato směrnice, stejně jako směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44), ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 (Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27), zaručuje vymáhání daní z příjmů v jiných členských státech.

49 Při jednání dánská vláda uplatnila, že i když byl rozsah působnosti směrnice 76/308 ve znění směrnice 2001/44 v roce 2001 rozšířen na přímé daně, nebyla zahraničním dochodovým institucím uložena žádná nová povinnost vybírat daň dlužnou osobami povinnými k dani s bydlištěm v dotyčném členském státě. Z tohoto důvodu podmínky, na základě kterých Soudní dvůr vydal výše uvedený rozsudek Bachmann, zůstávají platné.

50 Podle švédské vlády je účinnost směrnice 77/799 omezena skutečností, že to je vnitrostátní právo členských států, které určuje údaje, kterými mohou disponovat a které jsou povinny předat podle této směrnice. Zvláště, jak vyplývá z článku 8 uvedené směrnice, není členský stát povinen poskytnout požadovaný údaj, pokud mu jeho právní předpisy zakazují provedení šetření, získávání a použití takových údajů pro vlastní účely nebo pokud uplatní právní úpravu týkající se důvěrnosti.

– Závěry Soudního dvora

51 Soudní dvůr již rozhodl, že boj proti daňovým únikům (viz rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 26; ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 57, jakož i ze dne 15. července 2004, Lenz, C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, bod 27) a účinnost daňového dohledu (viz rozsudky ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 51, jakož i ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, body 31 a 32) představují naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odvodnit právní úpravy, které omezují základní svobody zaručené Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 32).

52 V tomto ohledu je namístě připomenout, že členský stát může uplatnit směrnici 77/799, aby od příslušných orgánů jiného členského státu získal veškeré údaje, které by mu mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů (viz rozsudek ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26), nebo veškeré údaje, které považuje za nezbytné pro určení přesné částky daně z příjmů dlužné osobou povinnou k dani podle právních předpisů, které použije (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Wielockx, bod 26).

53 V projednávané věci je namístě konstatovat, že dánské orgány mohou kontrolovat, zda byly příspěvky skutečně osobou povinnou k dani zaplacený instituci usazené v jiném členském státě. Podle čl. 11 odst. 1 a 3 kodifikovaného zákona č. 726 o finančním dohledu (bekendtgørelse af skattekendtgørelsen) ze dne 13. srpna 2001 (Lovtidende 2001 A, s. 4620) jsou totiž osoby, které sjednaly dochodový program v zahraničí a které plní podléhají dani v Dánsku, povinny informovat daňovou správu o uvedeném sjednání dochodového programu.

54 Pokud jde o okolnost, že čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 neukládá povinnost spolupráce

daňových orgánů členských států, pokud jsou splněny podmínky uvedené v tomto ustanovení, nemůže odvodnit neexistenci odevitelnosti nebo nezahrnutí příspěvků zaplacených v rámci důchodového programu. Nic totiž nebrání dánským daňovým orgánům vyžadovat od dotyčného důkazy, které považují za nezbytné, a popřípadě odmítnout odečet nebo nezahrnutí, pokud tyto důkazy nejsou předloženy (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Bachmann, body 18 a 20, jakož i Komise v. Belgie, body 11 a 13).

55 Z toho vyplývá, že nesnáze spojené s výměnou údajů s ohledem na směrnici 77/799, v rozsahu, ve kterém tato směrnice snad neumožňuje účinně ověřovat, zda zahraniční důchodové programy splňují podmínky, kterým dotčená právní úprava podřizuje odevitelnost nebo nezahrnutí, neodvodňují překážky zjištěné v bodě 45 tohoto rozsudku.

56 Pokud jde o účinnost dohledu nad zdaněním důchodů vyplácených pojištěncem s bydlištěm v Dánsku, je rovněž nutno konstatovat, že může být zajištěna prostředky méně omezujícími volný pohyb služeb než dotčená právní úprava, zejména povinností osob povinných k dani předložit doklady při žádosti o odečet nebo nezahrnutí.

57 Je totiž třeba poukázat na to, že před obdržením důchodu vypláceného systémem spravovaným zahraniční důchodovou institucí osoba povinná k dani zpravidla požádá o odečet nebo nezahrnutí souvisejících příspěvků. Žádosti o odečet nebo o nezahrnutí a doklady poskytnuté osobami povinnými k dani u příležitosti takových žádostí představují v tomto ohledu užitečný zdroj informací o důchodech, které budou později uvedeným osobám vypláceny.

58 Krom toho je třeba zdraznit, že pouhá okolnost, že osoba povinná k dani platí příspěvky v rámci důchodového programu sjednaného s institucí usazenou mimo Dánsko, nemůže být základem pro obecnou domněnku o existenci daňových úniků a odvodnit daňové opatření narušující výkon základní svobody zaručené Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45, a výše uvedený rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, bod 27).

59 S ohledem na výše uvedené nemohou být překážky plynoucí z dotčené právní úpravy odvodněny z účinností daňového dohledu a předcházením daňovým únikům.

Pokud jde o soudržnost daňové soustavy

– Argumentace účastníků řízení

60 Co se týče existence soudržnosti daňové soustavy, má Komise za to, že této soudržnosti by bylo vyhověno, pokud by byly splněny dvě podmínky. Jednak musí existovat přímá spojitost mezi odečtem nebo nezahrnutím příspěvků a zdaněním dávek, a jednak musí dotčená právní úprava upravovat možnost přiznat odevitelnost nebo nezahrnutí příspěvkům zaplaceným do důchodového systému jiného členského státu, ledaže by stát místa bydliště nemohl zdaňovat dávky vyplácené tímto systémem.

61 Pokud dotčená právní úprava vylučuje zdanění vyplácených dávek, jestliže příspěvky nebyly odevitelné nebo nezahrnuté, je podle dánské vlády v souladu se Smlouvou omezit nebo vyloučit možnost odečtení nebo nezahrnutí příspěvků zaplacených důchodovým institucím usazeným v jiných členských státech. Dánská pravidla jsou symetrická, jelikož nezdaňují vyplácené dávky, pokud nepřiznávají právo na odečet nebo nezahrnutí zaplacených příspěvků, ale tytéž dávky zdaňují, pokud právo na odečet nebo nezahrnutí uvedených příspěvků nepřiznávají. Soudržnost daňové soustavy je rovněž zajištěna na úrovni každé osoby povinné k dani.

62 Co se týče nezbytnosti zajistit soudržnost daňové soustavy, má Komise za to, že na

všechny důchodové programy sjednané u důchodových institucí usazených v jiných členských státech se musí vztahovat stejně daňové zvýhodnění jako na programy sjednané v Dánsku. Zohlednění nezbytnosti zajistit soudržnost daňové soustavy může být relevantní pouze v případech, v nichž Dánské království nemá právo zdanit vyplácené dávky. Dodává, že tento členský stát ztrácí právo zdanit takové dávky vyplácené pojištěnému, který má bydliště na jeho území, ať již byl důchodový program sjednán na jeho území, nebo v zahraničí, pouze pokud tento pojištěnec přenesl své bydliště do jiného členského státu.

63 Podle dánské vlády je nejistota, zda budou daně z dávek vyplacených zahraničními důchodovými institucemi zaplacený, určujícím prvkem, který odvodí nezbytnost zajistit soudržnost daňové soustavy. Při změně bydliště pojištěného totiž orgány dotyčného členského státu v době placení příspěvků neví, zda se tento pojištěný vystěhuje, a zda tedy podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění bude daň placena nikoliv v členském státě, kde byly příspěvky zaplacený a přiznány odečty nebo nezahrnutí do základu daně, nýbrž v novém státě bydliště.

64 Švédská vláda upřesňuje, že soudržnost daňové soustavy znamená, že daňové orgány nepřipustí odečetitelnost příspěvků do důchodových programů ze zdanitelných příjmů nebo nezahrnutí těchto příspěvků do zdanitelných příjmů, pouze pokud mají jistotu, že kapitál vyplacený důchodovou institucí po uplynutí doby trvání důchodového programu bude skutečně zdaněn.

– Závěry Soudního dvora

65 Je namístě přezkoumat nejdříve argument dánské vlády, podle kterého Komise tím, že tvrdí, že nezbytnost zajistit soudržnost daňové soustavy může být uplatněna pouze v případech, kdy by Dánské království již nemohlo zdanit dávky vyplácené zahraničními důchodovými institucemi, tedy v případech, kdy by se pojištěnci vzdali svého bydliště v Dánsku, předkládá argument, který není uveden ve výzvě dopisem ani v odvodněném stanovisku.

66 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení o nesplnění povinnosti je cílem postupu před zahájením soudního řízení poskytnout dotyčnému členskému státu jednak příležitost splnit své povinnosti vyplývající z práva Společenství, a jednak efektivně uplatnit své prostředky obrany proti žalobním důvodům formulovaným Komisí (viz rozsudek ze dne 26. dubna 2005, Komise v. Irsko, C-494/01, Sb. rozh. s. I-3331, bod 33).

67 Krom toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že odvodněné stanovisko Komise a žaloba musí být založeny na stejných žalobních důvodech, aniž by však byl vyžadován ve všech případech dokonalý soulad (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. září 2004, Komise v. Řecko, C-417/02, Sb. rozh. s. I-7973, bod 17).

68 V projednávané věci Komise pouze tím, že předložila argument určený na podporu jedné z výtek uvedených v odvodněném stanovisku, jehož cílem je prokázat, že soudržnost daňové soustavy není dostatečná pro odvodnění překážek výše uvedeným svobodám, nepředložila nový žalobní důvod a ani nepopřela práva obhajoby dánské vlády.

69 Z toho vyplývá, že námitka nepřipustnosti vznesená dánskou vládou musí být zamítnuta.

70 S ohledem na odvodňující vycházející ze soudržnosti daňové soustavy je nesporné, že nezbytnost zachovat takovou soudržnost vyžaduje existenci přímé spojitosti mezi daňovým zvýhodněním a odpovídajícím znevýhodněním (viz výše uvedený rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie, bod 14; rozsudek Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 18, jakož i výše uvedené rozsudky ICI, bod 29; Vestergaard, bod 24; ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, bod 35, jakož i X a Y, bod 52).

71 V tomto ohledu je namístě uvést, že faktorem, který by mohl ohrozit soudržnost dánské daňové soustavy, není ani tak skutečnost, že důchodová instituce se nachází v jiném členském státě, ale spíše přenesení bydliště dotyčné osoby mezi okamžikem zaplacení příspěvků do důchodového programu a okamžikem vyplacení odpovídajících dávek.

72 Pokud totiž osoba s bydlištěm v Dánsku, která sjednala důchodový program u instituce usazené v Dánsku, má nárok na daňové zvýhodnění z příspěvků zaplacených v rámci tohoto programu, a poté přeneše, před zahájením vyplacení dávek, své bydliště do jiného členského státu, Dánské království bude zbaveno pravomoci zdanit dávky odpovídající příspěvkům odečteným od základu daně nebo do tohoto základu daně nezahrnutým, alespoň pokud uzavřelo s členským státem, do kterého bylo bydliště dotyčného přeneseno, smlouvu k zamezení dvojího zdanění podle vzoru smlouvy OECD. Tento důsledek však nelze v takovém případě přičíst skutečnosti, že důchodová instituce je usazena v zahraničí.

73 Naopak nic nebrání Dánskému království, aby vykonávalo svou daňovou pravomoc u dávek vyplacených důchodovou institucí usazenou v jiném členském státě osob povinné k dani, která má stále bydliště v Dánsku v okamžiku tohoto vyplacení, protihodnotou za příspěvky, jejichž odečet nebo nezahrnutí do základu daně připustilo. Pouze za předpokladu, že tato osoba přenesla před zahájením vyplacení dávek své bydliště do jiného členského státu, by se Dánské království mohlo setkat s těžkostmi při zdanění vyplacených dávek, a tak by byla ohrožena soudržnost dánské daňové soustavy v oblasti zdaňování soukromých důchodů.

74 Z toho vyplývá, že dotčená právní úprava, která obecně odmítá přiznat daňové zvýhodnění příspěvkům placeným důchodové instituci usazené v jiném členském státě, nemůže být odvodňující nezbytností zaručit soudržnost daňové soustavy.

75 Z výše uvedeného vyplývá, že dotčená právní úprava nemůže být odvodňující ani úvahami vycházejícími z účinnosti daňového dohledu a boje proti daňovými únikům, ani nezbytností zaručit soudržnost daňové soustavy.

76 Jelikož ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu služeb, volného pohybu pracovníků a svobody usazování brání dotčené právní úpravě, není nezbytné tuto právní úpravu zkoumat ještě i ve světle článku 56 ES, týkajícího se volného pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 45).

77 V důsledku toho je namístě určit, že Dánské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti systém životního a důchodového pojištění, který stanoví, že právo odečíst příspěvky od daňového základu a právo tyto příspěvky do tohoto základu nezahrnout jsou přiznána pouze u příspěvků placených na základě smluv sjednaných s důchodovými institucemi usazenými v Dánsku, zatímco u příspěvků placených na základě smluv sjednaných s důchodovými institucemi usazenými v jiných členských státech není přiznáno žádné daňové zvýhodnění takové povahy, porušilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 39 ES, 43 ES a 49 ES.

K nákladům řízení

78 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníkům řízení, který nemohl úspěšně ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který mohl ve věci úspěšně, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Dánské království nemohlo ve věci úspěšně, je namístě poslední uvedenému uložit náhradu nákladů řízení. V souladu s odst. 4 prvním pododstavcem téhož článku ponese Španělské království, které bylo vedlejším účastníkem řízení, vlastní náklady řízení.

Z čehož důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) **Dánské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti systém životního a důchodového pojištění, který stanoví, že právo odečíst příspěvky od daňového základu a právo tyto příspěvky do tohoto základu nezahrnout jsou přiznána pouze u příspěvků placených na základě smluv sjednaných s důchodovými institucemi usazenými v Dánsku, zatímco u příspěvků placených na základě smluv sjednaných s důchodovými institucemi usazenými v jiných členských státech není přiznáno žádné daňové zvýhodnění takové povahy, porušilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 39 ES, 43 ES a 49 ES.**

2) **Dánskému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

3) **Švédské království ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.