

Kohtuasi C-150/04

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Taani Kuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Töötajate vaba liikumine – Teenuste osutamise vabadus – Kapitali vaba liikumine – Asutamisvabadus – Tulumaks – Pensionikindlustussüsteem – Teises liikmesriigis asutatud pensionifondidega lepingu sõlmimine – Maksuõigusnormid – Maksustatavast tulust mahaarvamise ja maksuvabastuse piiramine pensionisüsteemi raames tehtavate sissemaksete puhul – Ülekaalukas üldine huvi – Maksukontrolli tõhusus – Maksusüsteemi ühtsus – Maksusüsteemi sümmeetria – Topeltmaksustamise vältimise leping

Kohtuotsuse kokkuvõte

Isikute vaba liikumine – Töötajad – Asutamisvabadus – Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid

(EÜ artiklid 39, 43 ja 49)

Liikmesriik rikub EÜ artiklitest 39, 43 ja 49 tulenevaid kohustusi, kui ta lubab maksustavast tulust sissemaksete mahaarvamisi ja maksuvabastusi vaid liikmesriigi territooriumil asutatud pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud sissemaksete puhul, kusjuures sellist maksusoodustust ei võimaldata teistes liikmesriikides asutatud pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud sissemaksete puhul.

Kui liikmesriik keelab üldkorras teises liikmesriigis asutatud pensionifondidesse tehtud sissemaksete puhul maksusoodustusi andmast, ei saa sellised õigusnormid olla õigustatud vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus selles osas, milles asjaomase isiku elukoha vahetus toimub pensionisüsteemi sissemakse tegemise ja vastavate väljamaksete tegemise vahelisel ajal, ja kuna ainult sellisel juhul võib lõppeda liikmesriigi pädevus maksustada maha arvatud või maksust vabastatud sissemaksetele vastavaid väljamakseid.

Kuna asjaomased õigusnormid on vastuolus asutamislepingu sätetega, mis käsitlevad teenuste osutamise vabadust, töötajate vaba liikumist ja asutamisvabadust, ei ole nimetatud õigusnorme vaja kapitali vaba liikumist käsitlevat EÜ artiklit 56 silmas pidades eraldi analüüsida.

(vt punktid 64, 71–74, 76 ja resolutiivosa)

30. jaanuar 2007(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Töötajate vaba liikumine – Teenuste osutamise vabadus – Kapitali vaba liikumine – Asutamisvabadus – Tulumaks – Pensionikindlustussüsteem – Teises liikmesriigis asutatud pensionifondidega lepingu sõlmimine – Maksuõigus – Maksustatavast tulust mahaarvamise ja maksuvabastuse piiramine pensionisüsteemi raames tehtavate sissemaksete puhul – Ülekaalukas üldine huvi – Maksukontrolli tõhusus – Maksusüsteemi ühtsus – Maksusüsteemi sümmeetria – Topeltmaksustamise vältimise leping

Kohtuasjas C-150/04,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 23. märtsil 2004 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: S. Tams, hiljem R. Lyal ja H. Støvlbæk, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Taani Kuningriik, esindaja: J. Molde, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

keda toetab

Rootsi Kuningriik, esindaja: A. Kruse,

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (ettekandja) ja E. Juhász, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet ja A. Ó Caoimh,

kohtujurist: C. Stix-Hackl,

kohtusekretär: kohtusekretäri asetäitja H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 31. jaanuari 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 1. juuni 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Taani Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse elu- ja pensionikindlustuskorra, mille kohaselt lubatakse sissemaksete mahaarvamisi ja maksuvabastusi vaid Taanis asutatud pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud sissemaksete puhul, kusjuures sellist maksusoodustust ei võimaldata teistes liikmesriikides asutatud pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud

sissemaksete puhul (edaspidi „asjaomased õigusnormid”), siis on see liikmesriik rikkunud EÜ artiklitest 39, 43, 49 ja 56 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

2 Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179; edaspidi „direktiiv 77/799”), kohaldamisalasse kuuluvad nüüd ka kaudsed maksud.

3 Direktiivi 77/799 esimene põhjendus sätestab:

„liikmesriikide piire ületav maksude tasumisest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine põhjustab eelarvekahju ja õiglase maksustamise põhimõtte rikkumist ning võib kaasa tuua moonutusi kapitali liikumises ning konkurentsitingimustes; seepärast mõjutavad need ühisturu toimimist”.

4 Direktiivi 77/799 artikli 1 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriikide pädevad asutused vahetavad kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu [...]”

5 Selle direktiivi artikkel 8 täpsustab:

„1. Käesoleva direktiiviga ei kohustata teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada.

2. Teabe esitamisest võib keelduda, kui see tooks kaasa äri-, tööstus- või kutsesaladuse või turustusprotsessi avalikustamise või oleks vastuolus avaliku korraga.

3. Liikmesriigi pädev asutus võib teabe esitamisest keelduda, kui asjassepuutuv riik ei saa praktilistel või õiguslikel põhjustel esitada sarnast teavet.”

6 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [artikkel on tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks järgnevate sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid kaotama liikmesriikide residentide vahelise kapitali liikumise piirangud. Käesoleva direktiivi kohaldamise hõlbustamiseks liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile.”

7 Direktiivi 88/361 I lisa X jagu kindlustuslepingute täitmisega seotud ülekannete kohta täpsustab:

„A. Elukindlustusega seotud kindlustusmaksed ja väljamaksed

[...]

2) Välismaa elukindlustusseltsi ja residendi vahelised lepingud.”

Siseriiklikud õigusnormid

8 Taani õigusnormid, mis on kodifitseeritud 30. septembri 2003. aasta seadusega nr 816 ja mis muu hulgas puudutavad pensionisüsteemide maksustamist (bekendtgørelse af lov om beskattningen af pensionsordninger m.v.; *Lovtidende* 2003 A, lk 5522; edaspidi „pensionide maksustamise seadus“), sisaldavad pensionisüsteemide, sh elukindluste (edaspidi „pensionisüsteemid“) maksustamist puudutavaid sätteid. See seadus teeb vahet kahel pensionisüsteemide liigil, mida koheldakse maksustamise seisukohalt erinevalt. Esimesele pensionisüsteemide liigile kohaldatakse selle seaduse I jagu ning selle kohaselt on õigustatud isikul õigus maksusoodustustele. Teisele liigile kohaldatakse nimetatud seaduse IIA jagu ning selle kohaselt ei saa õigustatud isik mingit maksusoodustust.

9 Mis puudutab esimest liiki pensionisüsteemi, siis pensionide maksustamise seadus näeb selle seaduse I jaos ette nähtud pensionisüsteemi raames tehtud sissemaksete puhul sisuliselt ette mahaarvamisi või maksuvabastusi, olenemata sellest, kas tegemist on töölepingust tulenevatele sissemaksetega või töölepinguga hõlmamata individuaalsete vabatahtlike sissemaksetega pensionisüsteemidesse.

10 Pensionide maksustamise seaduse I jaos ette nähtud pensionisüsteemi kohaselt saadud väljamaksed maksustatakse õigustatud isiku tasandil. Jooksvate maksetega pensionisüsteemist tähtaegselt tehtavad maksed, kogumissüsteemist tähtaegselt tehtavad maksed ja pensionisüsteemist enne tähtaega tehtavad maksed maksustatakse erineva määraga.

11 Selleks, et saada pensionide maksustamise seaduse I jaos ette nähtud maksusoodustusi, peab pensionisüsteem vastama teatud eeldustele, mis puudutavad eelkõige pensioniiga, teenuse saamiseks õigustatud isikut ja väljamakseviisi. Ka pensionikindlustuse andjatele, kes seda süsteemi korraldavad, on seatud teatud nõuded. Tegemist peab olema elukindlustusseltside, pensioni- või rahaasutustega.

12 Elukindlustusseltsid peavad:

- olema Taanis asutatud või
- tegelema Taanis elukindlustustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu ning omama elukindlustustegevusega tegelemiseks finantsjärelevalve asutuse tegevusluba või
- tegelema elukindlustustegevusega Taanis filiaali kaudu ja omama tegevusluba mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis.

13 Pensionifondid peavad:

- järgima 7. märtsi 2003. aasta kodifitseeritud seadust nr 148 ettevõtjate pensionifondide järelevalve kohta (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser; *Lovtidende* 2003 A, lk 953), milles eeldatakse asutamist Taanis või
- järgima 10. juuni 2003. aasta seadust nr 453 finantsasutuste kohta (lov om finansiell virksomhed, *Lovtidende* 2003 A, lk 2822), mis puudutab teatud Taanis asutatud pensionifonde ning välismaiseid pensionifonde, mis tegutsevad Taanis filiaali kaudu mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis saadud tegevusloaga.

14 Rahaasutused peavad:

- omama finantsjärelevalve asutuse tegevusluba Taanis tegutsemiseks, mis eeldab nende

asutamist Taanis või

– olema krediitiasutused, mis tegutsevad Taanis filiaali kaudu mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis saadud tegevusloaga.

15 Teise pensionisüsteemi liigi osas sisaldab pensionide maksustamise seaduse IIA jagu pealkirjaga „Tulumaksuga maksustatud pensionisüsteemid, kindlustus jne” sätteid, mis puudutavad pensionisüsteeme, mis ei täida selle seaduse I jaosse kuulumiseks nõutud eeldusi ning pensionisüsteemi, mille osas kindlustatu on loobunud selle sama I jao alusel maksustamisest.

16 Nimetatud IIA jagu sisaldab § 53A ja § 53B ning käsitleb eelkõige välismaisete pensionikindlustuse andjate pakutavaid pensionisüsteeme.

17 Pensionide maksustamise seaduse § 53A sätestab:

„1. Lõigete 2–5 sätteid kohaldatakse järgmistel juhtudel:

- 1) elukindlustus, millele ei kohaldata I peatüki sätteid,
- 2) elukindlustus, mis vastab I peatüki tingimustele, kuid mille puhul kindlustusvõtja on liitumise hetkel loobunud maksustamisest vastavalt I jao sätetele,
- 3) pensionifondi pensionisüsteem, millele ei kohaldata I peatüki sätteid,
- 4) pensionifondi pensionisüsteem, mis vastab I peatüki tingimustele, kuid mille puhul õigustatud isik on liitumise hetkel loobunud maksustamisest vastavalt I jao sätetele, ning
- 5) haigus- ja õnnetusjuhtumite kindlustus, mille puhul õigustatud isikuks on kindlustatu.

2. Pensionisüsteemide ja muude lõikes 1 loetletud kindlustuste kindlustusmaksed ja sissemaksed ei ole maksustava tulu arvutamisel mahaarvatavad. Töötaja maksustava tulu arvutamisel võetakse arvesse praeguse tööandja või eelmise tööandja tehtud kindlustusmaksed või sissemakseid. [...]

3. Maksustatava tulu arvutamisel võetakse arvesse lõikes 1 nimetatud elukindlustus- ja pensionisüsteemidest saadud tulu [...]

[...]

5. Lõikes 1 nimetatud pensionisüsteemide ja muude kindlustuste kohaseid väljamakseid ei võeta maksustatava tulu arvutamisel arvesse.”

18 Sama seaduse § 53B sätestab:

„1. Ilma et see piiraks § 53A kohaldamist, kohaldatakse lõigete 4–6 sätteid § 53A lõike 1 punktis 1 nimetatud elukindlustustele, § 53A lõike 1 punktis 3 nimetatud pensionifonde pensionisüsteemidele ja § 53A lõike 1 punktis 5 nimetatud haigus- ja õnnetusjuhtumite kindlustustele, kui on täidetud lõigete 2 ja 3 tingimused. Sama käib ka välismaiste pensionisüsteemide kohta, millega on liitunud rahaasutuste kaudu.

2. Lõikes 1 nimetatud pensionisüsteemi või muu kindlustusega peab olema liitunud siis, kui kindlustusvõtja või pensioniõiguse omandanud isik ei olnud maksukohustuslane maksu kinnipidamise seaduse § 1 alusel või kui isik tõesti oli maksukohustuslane maksu kinnipidamise seaduse § 1 alusel, oli ta topeltmaksustamise vastase lepingu mõttes resident välismaal, Fääri saartel või Gröönimaal.
3. Kõik sissemaksed lõikes 1 nimetatud pensionisüsteemi või muudesse kindlustustesse, mis on tehtud ajavahemikus, kui kindlustusvõtja või pensioniõiguse omandanud isik ei olnud Taanis maksukohustuslane ega resident, on tulnud maha arvata positiivsest maksustavast tulust vastavalt selle riigi maksuõigusele, kus kindlustusvõtja või õigustatud isik oli maksukohustuslane või resident sissemaksete tegemise ajal või need sissemaksed peavad olema tööandja poolt tehtud nii, et vastavalt selle riigi maksuõigusele, kus kindlustusvõtja või õigustatud isik oli maksukohustuslane või resident sissemaksete tegemise ajal, ei võetud neid asjaomase isiku maksustava tulu arvutamisel arvesse.
4. Lõikes 1 nimetatud kindlustusmaksetele ja sissemaksetele pensionisüsteemidesse kohaldatakse § 53A lõiget 2.
5. Maksustatava tulu arvutamisel ei võeta arvesse lõikes 1 nimetatud pensionisüsteemidest saadud tulu, sealhulgas intresse ja kasumiosalust.
6. Lõikes 1 nimetatud pensionisüsteemide ja muude kindlustuste väljamaksed võetakse maksustava tulu arvutamisel arvesse. [...] Väljamakseid ei võeta maksustava tulu arvutamisel arvesse, kui need vastavad sissemaksetele, mida kindlustusvõtja või õigustatud isik tegi pärast seda kuupäeva, mil asjaomasest isikust sai maksukohustuslane või resident Taanis ning mida ei saanud maksustava tulu arvutamisel maha arvata vastavalt lõikele 4 ning § 53A lõikele 2.”
- 19 Eelnevaid kaalutlusi ning Euroopa Kohtule antud selgitusi arvestades võib asjaomastest õigusnormidest esiteks tuletada, et pensionide maksustamise seaduse IIA jaos nimetatud pensionisüsteemide sissemaksetele ei kohaldata ei mahaarvamisi ega maksuvabastusi.
- 20 Teiseks, jooksvaid pensioniväljamakseid maksustatakse kapitalituluna vastavalt pensionide maksustamise seaduse § 53A lõikele 3. Kui pensionisüsteem kuulub selle seaduse § 53B kohaldamisalasse, siis jooksvaid väljamakseid siiski ei maksustata.
- 21 Kolmandaks, pensionide maksustamise seaduse § 53A nimetatud pensionisüsteemidest tehtavad väljamaksed on maksuvabad. Selle seaduse § 53B sätetega hõlmatud pensionisüsteemidest tehtavaid väljamakseid maksustatakse kui üksikisiku tulu, kui kindlustusvõtjal oli õigus pensionisüsteemi tehtavaid sissemakseid maha arvata või kui neid ei võetud arvesse maksustava tulu arvestamisel.
- 22 Neljandaks näeb nimetatud § 53B ette pensionisüsteemid, millega on välismaal liitunud isikud, kes liitumise hetkel ei ole Taani residendid. Kui kindlustatu asub elama sellesse liikmesriiki ning on selle resident pensioni maksmise hetkel, siis maksustatakse väljamakseid selles riigis. See paragrahv annab Taanile vajaliku õigusliku aluse välismaistest pensionisüsteemidest tehtavate väljamaksete maksustamiseks juhtudel, kui tulenevalt topeltmaksustamise vältimise lepingust Taanil kui elukohariigil on maksustamise õigus.

Topeltmaksustamise vältimise lepingud

Pensionikindlustussüsteemidest tehtavate väljamaksete maksustamine Taani Kuningriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel

23 Majanduskoostöö- ja Arengu Organisatsiooni väljatöötatud näidislepingu tulu- ja kapitalimaksu kohta (edaspidi „OECD näidisleping”) artikkel 18 sätestab sisuliselt, et erapensioneid maksustatakse reeglina selles riigis, mille resident on pensioni saaja.

24 Taani Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingud mitmete riikidega. Need lepingud lähtuvad OECD lepingu põhimõtetest ning annavad muu hulgas õiguse maksustada erapensionisüsteemidest tehtavaid väljamaksed.

25 OECD lepingu artiklile 18 vastavad sätted sisalduvalt ühelt poolt Taani Kuningriigi ja teiselt poolt Prantsuse Vabariigi (8. veebruari 1957. aasta leping, artikkel 13), Austria Vabariigi (23. oktoobri 1961. aasta leping, muudetud 19. oktoobri 1970. aasta protokolliga, artikkel 15), Luksemburgi Suurhertsogiriigi (17. novembri 1980. aasta leping, artikkel 18), Madalmaade Kuningriigi (1. juuli 1996. aasta leping, artikkel 18) ja Hispaania Kuningriigi (3. juuli 1972. aasta leping, muudetud 17. märtsi 1999. aasta protokolliga, artikli 18 lõige 1) vahel sõlmitud lepingutes. Analoogne säte sisaldub Šveitsi Konföderatsiooniga sõlmitud lepingus (23. novembri 1973. aasta leping, artikkel 18).

Taani Kuningriigi sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutest tulenevad mahaarvamised välismaistesse pensionisüsteemidesse tehtavatelt sissemakselt

26 Teatud Taani Kuningriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud lubavad lepinguosalise riigi residendist kindlustusvõtjal maha arvata selles riigis maksustatavast tulust teises lepinguosalises riigis tehtud sissemaksed pensionisüsteemidesse.

27 Tegemist on lepingutega, mis on sõlmitud Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi (11. novembri 1980. aasta leping, muudetud 13. oktoobri 1996. aasta protokolliga, artikli 28 lõige 3), Madalmaade Kuningriigi (1. juuli 1996. aasta leping, artikli 5 lõige 5) ja Rootsi Kuningriigiga (23. septembri 1996. aasta lepingu 29. oktoobri 2003. aasta lisakokkulepe, artikli 19 lõiked 1-3). Vastav säte sisaldub ka Šveitsi Konföderatsiooniga sõlmitud lepingus (23. novembri 1973. aasta leping, artikli 25 lõige 4).

Kohtueelne menetlus

28 5. aprilli 1991. aasta ja 31. juuli 1992. aasta märgukirjades ning 11. aprilli 2000. aasta täiendavas märgukirjas juhib komisjon Taani ametiasutuste tähelepanu sellele, et maksustatava tulu arvutamisel pensionisüsteemidesse tehtavate sissemaksete mahaarvamist või maksuvabastust puudutavad teatud siseriiklikud õigusnormid ei ole kooskõlas EÜ artiklitega 39, 43, 49 ja 56.

29 Pärast Taani valitsuse 12. märtsil ja 22. detsembril 1996 ning 29. juunil 2000 antud vastuseid ning hiljem, pärast Taani valitsuse ärakuulamist 4. novembri 1997. aasta ja 14. jaanuari 2000. aasta kohtumisel, esitas komisjon 5. veebruaril 2003 sellele valitsusele põhjendatud arvamuse, milles ta asus seisukohale, et kuna Taani Kuningriik jättis jõusse asjaomased õigusnormid, siis rikkus see liikmesriik nendest artiklitest tulenevaid kohustusi.

30 Taani Kuningriik tunnistas komisjonile 15. aprillil 2003 antud vastuses põhjendatud arvamusele, et need õigusnormid võivad piirata teenuste osutamise vabadust, töötajate vaba liikumist ja asutamisevabadust, kuid ta väitis, et need ei takista kapitali vaba liikumist.

31 Taani valitsus leiab siiski, et nende vabaduste piirangud on põhjendatud ülekaaluka üldise

huvi tõttu, milleks on siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadus. Nimetatud valitsuse arvates on pensionide maksustamise siseriiklikud sätted sümmeetrilised, kuna esineb otsene seos sissemaksete mahaarvamise või maksuvabastuse ning tehtud väljamaksete maksustamise vahel.

32 Kuna komisjon leidis, et põhjendatud arvamusele vastusena esitatud Taani Kuningriigi selgitused ei ole piisavad, otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

33 Euroopa Kohtu presidendi 19. novembri 2004. aasta määrusega lubati Rootsi Kuningriigil astuda menetlusse Taani Kuningriigi nõuete toetuseks.

Hagi

Piirangud vabadustele

34 Esmalt tuleb meelde tuletada, et ehkki otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest kasutama seda pädevust ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I-2493, punkt 16; 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 32, ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 25).

35 Tuleb analüüsida, kas asjaomased õigusnormid piiravad teenuste osutamise vabadust, töötajate ja kapitali vaba liikumist ning asutamisvabadust, nagu väidab komisjon. Taani valitsus vaidlustab ainult kapitali vaba liikumise piirangu.

36 Nimetatud valitsuse arvates ei piira asjaomased õigusnormid otseselt kuidagi välismaistele pensionifondidele üle antud või nende poolt makstud kapitali puudutavaid piiriüleseid tehinguid. Tegemist on kaudse piiramisega, mis tuleneb piirangutest, mida need õigusnormid võivad tekitada teenuste osutamise vabadusele, töötajate vabale liikumisele ja asutamisvabadusele.

37 Selles osas tuleb kõigepealt meelde tuletada, et teenuste osutamine kindlustusvaldkonnas kujutab endast teenust EÜ artikli 50 mõttes ja et EÜ artikliga 49 on vastuolus igasuguste siseriiklike õigusnormide kohaldamine, mis ilma objektiivse põhjendusega piiravad teenuseosutaja võimalust seda vabadust tegelikult kasutada (vt selle kohta 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-118/96: Safir, EKL 1998, lk I-1897, punkt 22; 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punktid 25-27, ja eespool viidatud kohtuotsus Skandia ja Ramstedt, punktid 22-24).

38 Ühtse turu kontekstis ning selle eesmärkide saavutamiseks on EÜ artikliga 49 vastuolus igasuguse siseriikliku õigusnormi kohaldamine, mille toime liikmesriikidevaheline teenuste osutamine muutub võrreldes liikmesriigisisese teenuste osutamisega raskemaks (vt eespool viidatud kohtuotsus Safir, punkt 23).

39 Käesoleval juhul peavad teistes liikmesriikides asutatud pensionifondid selleks, et nad võiksid Taani turul pakkuda oma teenuseid samade maksusoodustusega, mida pakuvad Taanis asutatud pensionifondid, omama selles liikmesriigis filiaali või püsivat tegevuskohta.

40 Mis puudutab EÜ artiklit 49, siis tuleb eristada kahte liiki olukorda, mil selline tingimus võib kaasa tuua pärssiva mõju. Ühelt poolt pärssivad teenuseosutaja Taanis asutamist sellega seotud kulud. Selline olukord on iseenesest selle vabaduse vastane (vt selle kohta 15. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-439/99: komisjon vs. Itaalia, EKL 2002, lk I-305, punkt 30, ja 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-496/01: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2351, punkt 65). Teiselt poolt pärssib see teenuste kasutaja poolt teises liikmesriigis asutatud pensionifondi pensionisüsteemiga liitumist, arvestades seda, kui suur tähtsus on sellise plaaniga liitumise ajal

võimalusel saada selles osas maksusoodustusi (vt eespool viidatud kohtuotsus Danner, punkt 31).

41 Teiseks, mis puudutab töötajate vaba liikumist, tuleb märkida, et töötajad, kes tegelevad kutsetegevusega muus liikmesriigis kui Taani Kuningriik ning kes seejärel asuvad tööle viimati nimetatud liikmesriigis või otsivad seal tööd, on tavaliselt liitunud pensionisüsteemidega esimeses riigis asutatud pensionifondis. Sellest tuleneb, et asjaomased õigusnormid võivad eelkõige kahjustada neid töötajaid, kes üldreeglina on teiste liikmesriikide kodanikud (vt selle kohta 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 9, ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia, EKL 1992, lk I-305, punkt 7).

42 Käesoleval juhul on sissemaksete mahaarvamise või maksuvabastuse õiguse andmine tingimusel, et pensionisüsteemiga on liitunud Taanis asutatud pensionifondis selleks tehtavate pingutuste ja sellega kaasnevate kulude tõttu selline asjaolu, millega päristakse kindlustu elukoha muutmist ja Taani elama asumist ning seega kujutab see endast töötajate vaba liikumise piirangut.

43 Kolmandaks tuleb samadel põhjustel, kui enne esitatud, leida, et asjaomased õigusnormid piiravad samuti mõnest teisest liikmesriigist pärit füüsilisest isikust ettevõtja asutamisevabadust Taanis.

44 Kuna teistest liikmesriikides asutatud pensionifondidesse tehtavatele sissemaksetele ei kohaldata mahaarvamisi või maksuvabastusi, siis võivad asjaomased õigusnormid pärssida Taanis füüsilisest isikust ettevõtjana registreerimist.

45 Eeltoodut arvestades tuleb sedastada, et asjaomased õigusnormid kujutavad endast piirangut teenuste osutamise vabadusele, töötajate vabale liikumisele ning asutamisevabadusele.

46 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et siseriiklikud meetmed, mis võivad takistada EÜ asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamist või muuta selle vähem atraktiivseks, võivad olla vastuvõetavad tingimusel, et need järgivad üldise huvi eesmärki, on selle saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 40).

47 Seega tuleb analüüsida, kas tuvastatud piirangud võivad olla õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, mis ühelt poolt, nagu väidab Taani valitsus, puudutab siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse tagamise eesmärki ja teiselt poolt, nagu väidab Rootsi valitsus, puudutab maksukontrolli tõhususe tagamise eesmärki ning mille eesmärk on, nagu eelkõige väideti kohtuistungil, ennetada maksudest kõrvalehoidmise ohtu.

Esitatud õigustused

Maksukontrolli tõhusus ning maksudest kõrvalehoidmise ennetamine

– Poolte argumendid

48 Komisjoni arvates on teised direktiivis 77/799 leiduvad vahendid, näiteks maksukohustuslasel lasuv nõue esitada vajalikud tõendid hindamaks, kas sissemaksete mahaarvamise või maksuvabastuse tingimused on täidetud, piisavad selleks, et tagada maksukontrolli tõhusus. See direktiiv, nagu ka nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiiv 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatistfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel (EÜT L 73, lk 18; ELT eriväljaanne 02/01, lk 44), muudetud nõukogu

15. juuni 2001. aasta direktiiviga (EÜT L 175, lk 17; ELT eriväljaanne 02/12, lk 27), tagab teistes liikmesriikides tulumaksu sissenõudmise.

49 Kohtuistungil väitis Taani valitsus, et kui direktiivi 76/308, muudetud direktiiviga 2001/44, kohaldamisala laiendati 2001. aastal ka otsestele maksudele, siis välismaistele pensionifondidele ei pandud mingit uut kohustust pidada asjaomase liikmesriigi residendist maksukohustuslase poolt maksmisele kuuluvat maksu kinni. Sellest tulenevalt on asjaolud, millele tuginedes Euroopa Kohus tegi eespool viidatud kohtuotsuse *Bachmann*, asjakohased.

50 Rootsi valitsuse arvates on direktiivi 77/799 tõhusus piiratud selle tõttu, et liikmesriikide siseriiklik õigus määrab kindlaks teabe, mida nad võivad omada ja mida nad peavad seda direktiivi kohaldades esitama. Nagu tuleneb nimetatud direktiivi artiklist 8, ei ole liikmesriigil kohustust küsitud teavet anda, kui õigusaktid keelavad tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada või kui ta toetub konfidentsiaalsust puudutavatele õigusnormidele.

– Euroopa Kohtu hinnang

51 Euroopa Kohus on leidnud, et maksude tasumisest kõrvalehoidumine (vt 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: *ICI*, EKL 1998, lk I-4695, punkt 26; 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: *Metallgesellschaft jt*, EKL 2001, lk I-1727, punkt 57, ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: *Lenz*, EKL 2001, lk I-7063, punkt 27) ja maksukontrolli tõhusus (vt 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: *X ja Y*, EKL 2002, lk I-10829, punkt 51, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punktid 31 ja 32) kujutavad endast ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabadusi piirata võivaid õigusnorme (vt selle kohta 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 32).

52 Selle kohta tuleb meenutada, et direktiivi 77/799 võib liikmesriigi poolt kasutada selleks, et saada teiste liikmesriikide pädevatelt asutustelt igasugust teavet, mis võimaldab tal õigesti kindlaks teha tulumaksusumma suuruse (vt 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: *Vestergaard*, EKL 1999, lk I-7641, punkt 26) või igasugust teavet, mida ta peab vajalikuks, et hinnata selle tulumaksusumma täpset suurust, mis kuulub maksukohustuslase poolt tasumisele selle liikmesriigi kohaldatavate õigusaktide alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Wielockx*, punkt 26).

53 Käesolevas asjas tuleb leida, et Taani ametiasutused võivad kontrollida, kas sissemaksed tehti tegelikult maksumaksja poolt teises liikmesriigis asutatud pensionifondi. 13. augusti 2001. aasta kodifitseeritud seaduse nr 726 maksukontrolli kohta (bekendtgørelse af skattekontrolloven, *Lovtidende* 2001 A, lk 4620) § 11C lõigete 1 ja 3 alusel isikud, kes on liitunud pensionisüsteemiga välismaal ja kes on Taanis piiramatult maksukohustusega, peavad sellest maksuhaldurit teavitama.

54 Mis puudutab asjaolu, et direktiivi 77/799 artikli 8 lõige 1 ei eelda liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd, kui selles sättes toodud tingimused on täidetud, siis see asjaolu ei õigusta pensionisüsteemi raames tehtud sissemaksete mahaarvamise või maksuvabastuse puudumist. Miski ei takista Taani maksuhalduril nõuda huvitatud isikult tõendeid, mida ta peab vajalikuks, ning kui vaja, võib maksuhaldur keelduda mahaarvamisest või maksuvabastusest, kui neid tõendeid ei esitata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Bachmann*, punktid 18 ja 20, ning komisjon vs. Belgia, punktid 11 ja 13).

55 Sellest tuleneb, et direktiivi 77/799 alusel teabevahetusega seotud raskused selles osas, milles viimane ei anna võimalust tõhusalt kindlaks teha, kas välismaised pensionisüsteemid

täidavad eeldusi, millele asjaomased õigusnormid allutavad mahaarvamise või maksuvabastuse, ei õigusta käesoleva kohtuotsuse punktis 45 tuvastatud piiranguid.

56 Mis puudutab Taanis elavatele kindlustusvõtjatele makstud pensionide maksustamise kontrolli tõhusust, siis tuleb samuti tõdeda, et seda võib teha teenuste osutamise vabadust vähem piiravate meetmetega kui asjaomased õigusnormid, eelkõige maksukohustuslase kohustusega esitada tõendeid mahaarvamise või maksuvabastuse taotlemisel.

57 Tuleb välja tuua, et enne kui saada välismaise pensionifondi poolt hallatud süsteemi kaudu pensionit, on maksukohustuslane tavaliselt taotlenud sellega seotud sissemaksete mahaarvamist või maksuvabastust. Selliste taotluste puhul kujutavad mahaarvamise või maksuvabastuse taotlused ning maksukohustuslase poolt esitatud tõendid endast selles osas kasulikku allikat, et saada teavet maksumaksjatele pärast makstavate pensionide kohta.

58 Muu hulgas tuleb rõhutada, et ainuüksi asjaolust, et maksumaksja teeb sissemakseid väljaspool Taanit asutatud pensionifondi pensionisüsteemiga liitumise raames, ei saa tuletada üldist eeldust maksude tasumisest kõrvalehoidumise kohta ja see ei saa õigustada ka asutamislepinguga tagatud õigusi piiravat maksumeedet (vt selle kohta 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon vs. Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 45, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus eespool viidatud kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 27).

59 Kõike eelnevat arvestades ei saa asjaomastest õigusnormidest tulenevad piirangud õigustada maksukontrolli tõhususe ja maksude tasumisest kõrvalehoidumise ennetamisega.

Maksusüsteemi ühtsus

– Poolte argumendid

60 Mis puudutab maksusüsteemi ühtsuse olemasolu, siis komisjon leiab, et see ühtsus on tagatud, kui on täidetud kaks tingimust. Ühelt poolt peab olema otsene seos sissemaksete mahaarvamise või maksuvabastuse ning väljamaksete maksustamise vahel ning teiselt poolt peavad asjaomased õigusnormid ette nägema võimaluse mõne teise liikmesriigi pensionisüsteemi tehtud sissemaksete puhul võimaldada mahaarvamisi või maksuvabastusi, välja arvatud siis, kui elukohariik ei tohi maksustada sellest süsteemist tehtud väljamakseid.

61 Kuna asjaomased õigusnormid välistavad tehtud väljamaksete maksustamise, kui sissemakseid ei saanud maha arvata või maksust vabastada, on Taani valitsuse arvates teistes liikmesriikides asutatud pensionifondidesse tehtud sissemaksete mahaarvamise või maksuvabastuse võimaluse piiramine või välistamine asutamislepinguga kooskõlas. Taani õigusnormid on sümmeetrilised, kuna, kui õigusnormide kohaselt ei ole tehtud sissemaksete puhul mahaarvamise või maksuvabastuse õigust, ei maksusta neid tehtud väljamakseid, vaid need õigusnormid maksustavad need samad väljamaksed, kui nendega võimaldatakse nimetatud sissemaksetele mahaarvamisi või maksuvabastusi. Maksusüsteemi ühtsus on tagatud ka ühe ja sama maksumaksja tasandil.

62 Mis puudutab maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadust, siis leiab komisjon, et teistes liikmesriikides asutatud pensionifondide kõikidel pensionisüsteemidel peavad olema samad maksusoodustused kui Taani pensionisüsteemidel. Maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajaduse arvestamine on asjakohane ainult siis, kui Taani Kuningriigil ei ole õigust maksustada tehtud väljamakseid. Komisjon lisab, et see liikmesriik kaotab õiguse maksustada neid tema territooriumil või välismaal elavale kindlustusvõtjale tehtud väljamakseid ainult siis, kui see kindlustusvõtja muudab elukohta ja asub elama teise liikmesriiki.

63 Taani valitsuse arvates on ebakindlus välismaiste pensionifondide poolt tehtud väljamaksete pealt maksu tasumise osas otsustav asjaolu, mis õigustab maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadust. Kindlustatu elukoha muutmise korral ei tea asjaomase liikmesriigi ametiasutused sissemaksete tegemisel, kas see kindlustatu emigreerub ja seda, kas topeltmaksustamise vältimise lepingut kohaldades ei tasuta maksu mitte liikmesriigis, kus sissemaksed tehti ja sai teha mahaarvamisi või maksuvabastusi, vaid uues elukohariigis.

64 Rootsi valitsus täpsustab, et maksusüsteemi ühtsus eeldab seda, et maksuhaldur annab maksustatavast tulust pensionisüsteemidesse tehtavatele sissemaksetele mahaarvamise või maksuvabastuse õiguse ainult siis, kui ta on kindel, et pensionifondi poolt pensionisüsteemi lõppedes makstud kapitali tegelikult maksustatakse.

– Euroopa Kohtu hinnang

65 Kõigepealt tuleb analüüsida Taani valitsuse argumenti, mille kohaselt komisjon esitas väites, et maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajaduse saab välja tuua ainult siis, kui Taani Kuningriik ei saa enam maksustada välismaiste pensionifondide tehtud väljamakseid, st juhtudel, kui kindlustusvõtja loobub Taanist kui elukohast, argumendi, mis ei sisaldu ei märgukirjas ega põhjendatud arvamuses.

66 Selles osas tuleb meenutada, et liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluse raames on kohtueelse menetluse eesmärk anda asjaomasele liikmesriigile ühelt poolt võimalus täita ühenduse õigusest tulenevad kohustused ja teiselt poolt võimalus kaitsta end komisjoni esitatud väidete vastu (vt 26. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-494/01: komisjon vs. Iirimaa, EKL 2005, lk I-3331, punkt 33).

67 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et komisjoni põhjendatud arvamus ja hagi peavad tuginema samadele väidetele, mis aga ei tähenda, et need peavad igal juhul olema täielikult identsed (vt selle kohta 9. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-417/02: komisjon vs. Kreeka, EKL 2004, lk I-7973, punkt 17).

68 Kuna komisjon on käesolevas asjas esitanud argumendi eesmärgiga põhjendada ühte põhjendatud arvamuses esitatud väidet, mille eesmärk on näidata, et maksusüsteemi ühtsus ei ole piisav õigustamaks eespool nimetatud vabaduste piiranguid, siis ei ole komisjon esitanud uut väidet ning ei ole rikkunud Taani valitsuse kaitseõigust.

69 Sellest järeldub, et Taani Kuningriigi vastuvõetamatuse vastuväide tuleb tagasi lükata.

70 Maksusüsteemi ühtsusest tuleneva õigustuse osas on selge, et vajadus säilitada selline ühtsus nõuab maksusoodustuse ja vastava ebasoodsa asjaolu vahelist otsest seost (vt 28. jaanuari 1992. aasta otsus eespool viidatud kohtuasjas komisjon vs. Belgia, punkt 14; 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 18, ja eespool viidatud kohtuotsused ICI, punkt 29; Vestergaard, punkt 24; 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas komisjon vs. Belgia, punkt 35, ning kohtuotsus X ja Y, punkt 52).

71 Selles osas tuleb sedastada, et asjaolu, mis võib rikkuda Taani maksusüsteemi ühtsust, peitub selles, et asjaomase isiku elukoha vahetus toimub pensionisüsteemi sissemakse tegemise ja vastavate väljamaksete tegemise vahelisel ajal ning mitte niivõrd asjaolus, et pensionifond asub teises liikmesriigis.

72 Kui Taani resident, kes on liitunud pensionisüsteemiga Taanis asutatud pensionifondis, saab maksusoodustusi selle süsteemi raames tehtud sissemaksetelt, kuid hiljem, enne

väljamaksete tegemise tähtaja lõppemist muudab oma elukohta ja asub elama teise liikmesriiki, lõpeb Taani Kuningriigi pädevus maksustada maha arvatud või maksust vabastatud sissemaksetele vastavaid väljamakseid, vähemalt siis, kui ta on sõlminud liikmesriigiga, kuhu asjaomane isik elama asus, OECD lepingul põhineva topeltmaksustamise vältimise lepingu. See tagajärg ei ole taolises asjas siiski tulenev asjaolust, et pensionifond on asutatud välismaal.

73 Vastupidi, miski ei takista Taani Kuningriigil kasutamast oma maksustamise pädevust seoses teises liikmesriigis asutatud pensionifondi poolt maksmise ajal Taanis elavale maksumaksjale tehtud väljamaksetega, mis vastavad sissemaksetele, mille osas Taani on lubanud mahaarvamisi või maksuvabastusi. Ainult sellisel juhul, kui see maksumaksja on enne väljamaksete tegemise tähtaja lõppemist muutnud elukohta ja asunud elama teise liikmesriiki kui Taani Kuningriik, võivad tekkida raskused tehtud väljamaksete maksustamisel ja see võib kahjustada Taani maksusüsteemi ühtsust erapensionide maksustamise vallas.

74 Sellest tuleneb, et kuna asjaomased õigusnormid keelavad üldkorras andmast teises liikmesriigis asutatud pensionifondidesse tehtud sissemaksete puhul maksusoodustusi, ei saa need olla õigustatud vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus.

75 Eelnevast tuleneb, et asjaomased õigusnormid ei ole õigustatud ei maksukontrolli tõhususe ja maksude tasumisest kõrvalehoidmise vastasest võitlusest tulenevate kaalutlustega ega vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus.

76 Kuna asjaomased õigusnormid on vastuolus asutamislepingu sätetega, mis käsitlevad teenuste osutamise vabadust, töötajate vaba liikumist ja asutamisevabadust, ei ole nimetatud õigusnorme vaja kapitali vaba liikumist käsitlevat EÜ artiklit 56 silmas pidades eraldi analüüsida (vt selle kohta 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-345/05: komisjon vs. Portugal, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 45).

77 Seega tuleb asuda seisukohale, et kuna Taani Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse elu- ja pensionikindlustuskorra, mille kohaselt lubatakse sissemaksete mahaarvamisi ja maksuvabastusi vaid Taanis asutatud pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud sissemaksete puhul, kusjuures sellist maksusoodustust ei võimaldata teistes liikmesriikides asuvate pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud sissemaksete puhul, siis on see liikmesriik rikkunud EÜ artiklitest 39, 43, 49 ja 56 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

78 Vastavalt kodukorra artikli 69 lõike 2 esimesele lõigule on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on Taani Kuningriigi poolt kohtukulude hüvitamist nõudnud ja kohtuotsus on tehtud viimase kahjuks, mõistetakse kohtukulud välja Taani Kuningriigilt. Sama artikli lõike 4 esimese lõigu alusel kannab menetlusse astunud Rootsi Kuningriik ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. Kuna Taani Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse elu- ja pensionikindlustuskorra, mille kohaselt lubatakse sissemaksete mahaarvamisi ja maksuvabastusi vaid Taanis asutatud pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud sissemaksete puhul, kusjuures sellist maksusoodustust ei võimaldata teistes liikmesriikides asutatud pensionifondidega sõlmitud lepingute alusel tehtud sissemaksete puhul, siis on see liikmesriik rikkunud EÜ artiklitest 39, 43, 49 ja 56 tulenevaid kohustusi.

2. **Mõista kohtukulud välja Taani Kuningriigilt.**
3. **Rootsi Kuningriik kannab ise oma kohtukulud.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: taani.