

Asia C-150/04

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaa

Tanskan kuningaskunta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Tulovero – Vanhuuseläke – Eläkesopimuksen tekeminen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen eläkelaitoksen kanssa – Verolainsäädäntö – Rajoitukset, jotka koskevat eläkejärjestelyn puitteissa maksettujen maksujen verotettavaan tuloon kohdistuvaa vähennysoikeutta tai mahdollisuutta jättää ne ottamatta huomioon – Yleistä etua koskevat pakottavat syyt – Verovalvonnan tehokkuus – Verojärjestelmän johdonmukaisuus – Verojärjestelmän symmetrisyys – Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty verosopimus

Julkisasiamies C. Stix-Hacklin ratkaisuehdotus 1.6.2006

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (suuri jaosto) 30.1.2007

Tuomion tiivistelmä

Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijät – Sijoittautumisvapaus – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö

(EY 39, EY 43 ja EY 49 artikla)

Jäsenvaltio, jonka lainsäädännön mukaan oikeus vähentää verotettavasta tulosta tai jättää sen osalta huomiotta eläkejärjestelyn puitteissa maksetut maksut myönnetään ainoastaan sellaisiin eläkejärjestelyihin perustuvien maksujen osalta, joista on sovittu sellaisten eläkelaitosten kanssa, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta mitään tällaista verohelpotusta ei myönnetä sellaisten maksujen osalta, jotka perustuvat sellaisten eläkelaitosten kanssa sovittuihin eläkejärjestelyihin, joiden kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa, jättää noudattamatta EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

Koska tällaisessa lainsäädännössä kieltäydytään yleisesti myöntämästä veroetua toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle eläkelaitokselle maksettujen maksujen osalta, sitä ei voida perustella tarpeella taata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, sikäli kuin se seikka, joka mahdollisesti voi haitata kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuutta, perustuu verovelvollisen kotipaikan vaihdokseen eläkejärjestelyyn suoritettavien maksujen maksamishetken ja niitä vastaavien suoritusten saamishetken välillä, ja koska ainoastaan tässä tilanteessa kyseisen jäsenvaltion toimivalta verottaa verotuksessa vähennettyjä tai huomiotta jätettyjä maksuja vastaavia suorituksia voi lakata.

Koska perustamissopimuksessa olevat palvelujen tarjoamisen vapautta, työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevat säännökset ovat ristiriidassa esillä olevan lainsäädännön kanssa, tätä ei ole tarpeen tutkia erikseen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan EY 56 artiklan valossa.

(ks. 64, 71–74 ja 76 kohta sekä tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

30 päivänä tammikuuta 2007 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Tulovero – Vanhuuseläke – Eläkesopimuksen tekeminen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen eläkelaitoksen kanssa – Verolainsäädäntö – Rajoitukset, jotka koskevat eläkejärjestelyn puitteissa maksettujen maksujen verotettavaan tuloon kohdistuvaa vähennysoikeutta tai mahdollisuutta jättää ne ottamatta huomioon – Yleistä etua koskevat pakottavat syyt – Verovalvonnan tehokkuus – Verojärjestelmän johdonmukaisuus – Verojärjestelmän symmetrisyys – Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty verosopimus

Asiassa C-150/04,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 23.3.2004,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään aluksi S. Tams ja sittemmin R. Lyal ja H. Støvlbæk, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Tanskan kuningaskunta, asiamiehenään J. Molde, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

jota tukee

Ruotsin kuningaskunta, asiamiehenään A. Kruse,

väliintulijana,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. K?ris (esittelevä tuomari) ja E. Juhász sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, K. Schieman, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet ja A. Ó Caoimh,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,

kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.1.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.6.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Tanskan kuningaskunta ei ole noudattanut EY 39, EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa henkivakuutuksia ja eläkkeitä koskevan järjestelmän, jonka mukaan oikeus siihen, että maksut saadaan vähentää verotuksessa tai että niitä ei oteta verotuksessa huomioon, myönnetään ainoastaan sellaisiin sopimuksiin perustuvien maksujen osalta, jotka on tehty sellaisten eläkelaitosten kanssa, joiden kotipaikka on Tanskassa, mutta mitään tällaista verohelpotusta ei myönnetä sellaisten maksujen osalta, jotka perustuvat sellaisten eläkelaitosten kanssa tehtyihin sopimuksiin, joiden kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa (jäljempänä kyseessä oleva lainsäädäntö).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2 Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä direktiivi 77/799), soveltamisala kattaa nyt myös välittömät verot.

3 Direktiivin 77/799 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuvat veropetokset ja veron kiertäminen aiheuttavat taloudellisia menetyksiä sekä asianmukaisen verotuksen periaatteen rikkomisia sekä voivat vääristää pääomien liikkuvuutta ja kilpailun edellytyksiä, haitaten siten yhteismarkkinoiden toimintaa.”

4 Direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen – –.”

5 Saman direktiivin 8 artiklassa esitetään seuraava täsmennys:

”1. Tässä direktiivissä ei veloiteta järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin.

2. Tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä, jos tietojen antaminen johtaisi liike-, elinkeino- tai ammattisalaisuuden taikka kaupallisen menettelyn ilmaisemiseen, tai jos kyseisten tietojen ilmaiseminen olisi yleisen järjestyksen vastaista.

3. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi kieltäytyä antamasta tietoja, jos jäsenvaltio, joka saisi tiedot, ei tosiasiallisista tai oikeudellisista syistä voi antaa vastaavia tietoja.”

6 Perustamissopimuksen 67 artiklan (joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) 1

artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on poistettava jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäljempänä olevien säännösten soveltamista. Tämän direktiivin täytäntöönpanon helpottamiseksi pääomanliikkeet luokitellaan liitteessä I olevan nimikkeistön mukaisesti.”

7 Direktiivin 88/361 liitteessä I olevassa X osassa, joka koskee vakuutus sopimukseen perustuvasta suorituksesta johtuvia siirtoja, todetaan seuraavaa:

”A. Henkivakuutuksen maksut ja korvaukset

— —

2) Ulkomaisen henkivakuutusyhtiön ja kotimaassa asuvan väliset sopimukset.”

— —”

Kansallinen lainsäädäntö

8 Tanskalaiseen lainsäädäntöön, joka on kodifioitu 30.9.2003 annetulla lailla nro 816, joka koskee muun muassa eläkejärjestelyjen verotusta (bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v., Lovtidende 2003 A, s. 5522; jäljempänä eläkeverolaki), sisältyy eläkejärjestelyjen, kuten henkivakuutusten (jäljempänä eläkejärjestely) verotusta koskevia säännöksiä. Lainsäädännössä erotellaan kaksi eläkejärjestelyjen luokkaa, joihin sovelletaan erilaista vero kohtelua. Ensimmäiseen eläkejärjestelyjen luokkaan sovelletaan mainitun lain I jaksoa ja kyseisten järjestelyjen piiriin kuuluvilla henkilöillä on oikeus veroetuihin. Toiseen luokkaan sovelletaan mainitun lain II A jaksoa ja sen piiriin kuuluvilla henkilöillä ei ole oikeutta veroetuihin.

9 Eläkejärjestelyjen ensimmäisen luokan osalta eläkeverolaissa säädetään, että mainituin lain I jaksossa tarkoitettujen eläkejärjestelyjen puitteissa maksetut maksut voidaan vähentää verotuksessa tai jättää siinä huomioon ottamatta, olipa kyse työsuhteen yhteydessä sovittuun eläkejärjestelyyn liittyvistä maksuista tai maksuista, jotka liittyvät työsuhteen ulkopuolella sovittuihin yksilöllisiin järjestelyihin.

10 Eläkeverolain I jaksossa tarkoitettua eläkejärjestelystä saatuja suorituksia verotetaan edunsaajan verotuksessa. Säännöllisinä suorituksina eläkejärjestelystä maksettavia erääntyneitä suorituksia, pääomitusperusteisesta eläkejärjestelystä maksettavia erääntyneitä suorituksia ja etukäteen maksettavia suorituksia verotetaan kutakin eri verokannan mukaisesti.

11 Eläkeverolain I jaksossa säädettyjen veroetujen soveltaminen edellyttää, että eläkejärjestely täyttää tietyt edellytykset, jotka koskevat muun muassa eläkeikää, oikeutettuja edunsaajia ja suoritusten luonnetta. Lisäksi sen laitoksen osalta, jonka kanssa eläkejärjestelystä on sovittu, on asetettu eräitä vaatimuksia. Eläkejärjestelyistä on sovittava henkivakuutusyhtiön, eläkekassan tai rahoituslaitoksen kanssa.

12 Henkivakuutusyhtiöiden on täytettävä seuraavat edellytykset:

— niiden kotipaikan on oltava Tanskassa tai

- niiden on harjoitettava henkivakuutustoimintaa Tanskassa kiinteän toimipaikan välityksellä ja niillä on oltava rahoitusvalvontaviranomaisten antama toimilupa henkivakuutustoiminnan harjoittamiseen tai
- niiden on harjoitettava henkivakuutustoimintaa Tanskassa sivuliikkeen välityksellä ja niillä on oltava toimilupa jossain toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa.

13 Eläkekassojen on täytettävä seuraavat edellytykset:

- niiden on kuuluttava yritysten eläkekassojen valvonnasta 7.3.2003 annetun kodifioidun lain nro 148 piiriin (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser, Lovtidende 2003 A, s. 953), jossa edellytetään niiden kotipaikan sijaitsevan Tanskassa, tai
- niiden on kuuluttava rahoitustoiminnasta 10.6.2003 annetun lain nro 453 piiriin (lov om finansiel virksomhed, Lovtidende 2003 A, s. 2822), joka koskee tiettyjä eläkekassoja, joilla on kotipaikka Tanskassa, sekä ulkomaisia eläkekassoja, jotka harjoittavat toimintaansa Tanskassa sivuliikkeen välityksellä saatuaan toimiluvan jossain toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa.

14 Rahoituslaitosten on täytettävä seuraavat edellytykset:

- niillä on oltava rahoitusvalvontaviranomaisten antama toimilupa toiminnan harjoittamiseen Tanskassa, mikä edellyttää kotipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa, tai
- niiden on oltava luottolaitoksia, jotka harjoittavat toimintaansa Tanskassa sivuliikkeen välityksellä saatuaan toimiluvan jossain toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa.

15 Eläkejärjestelyjen toisen luokan osalta eläkeverolain II A jaksoon, jonka otsikkona on "Tuloveron alaiset eläkejärjestelyt, vakuutukset ym.", sisältyy säännöksiä, jotka koskevat sellaisia eläkejärjestelyjä, jotka eivät täytä kyseisen lain I jakson piirin kuulumisen edellyttämiä vaatimuksia tai joiden osalta vakuutettu on luopunut mainitun I jakson mukaisesta verotuksesta.

16 Kyseinen II A jakso sisältää 53 A ja 53 B §:n ja koskee lähinnä ulkomaisten eläkevakuutuslaitosten kanssa sovittuja eläkejärjestelyjä.

17 Eläkeverolain 53 A §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Tämän pykälän 2–5 momentin säännökset koskevat

- 1) henkivakuutuksia, jotka eivät kuulu 1 luvun soveltamisalaan,
- 2) henkivakuutuksia, jotka täyttävät 1 luvun mukaiset vaatimukset, mutta joiden haltija on vakuutusta ottaessaan luopunut I jakson säännösten mukaisesta verotuksesta,
- 3) eläkekassan kanssa sovittuja eläkejärjestelyjä, jotka eivät kuulu 1 luvun soveltamisalaan,
- 4) eläkekassan kanssa sovittuja eläkejärjestelyjä, jotka täyttävät 1 luvun mukaiset vaatimukset mutta joista suoritettaviin etuuksiin oikeutettu on järjestelmään liittyessään luopunut I jakson säännösten mukaisesta verotuksesta, ja
- 5) sairaus- ja tapaturmavakuutuksia, joiden haltijana vakuutettu on.

2. Vakuutusmaksuja tai muita suorituksia tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettuihin eläkejärjestelyihin ja muihin vakuutuksiin ei voida vähentää laskettaessa verotettavaa tuloa. Työntekijän verotettavaa tuloa laskettaessa otetaan huomioon senhetkisen tai aikaisemman

työnantajan suorittamat vakuutusmaksut tai muut suoritukset. – –

3. Verotettavaa tuloa laskettaessa otetaan huomioon 1 momentissa tarkoitetuista henkivakuutus? tai eläkejärjestelyistä saatu tuotto – –

– –

5. Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetuista eläkejärjestelyistä ja muista vakuutuksista maksettavia suorituksia ei oteta huomioon verotettavaa tuloa laskettaessa.”

18 Saman lain 53 B §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Sen estämättä, mitä 53 A §:ssä säädetään, tämän pykälän 4–6 momentin säännöksiä sovelletaan 53 A §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittuihin henkivakuutuksiin, 53 A §:n 1 momentin 3 kohdassa mainittuihin eläkekassajärjestelyihin ja 53 A §:n 1 momentin 5 kohdassa mainittuihin sairaus? ja tapaturmavakuutuksiin, mikäli tämän pykälän 2 ja 3 momentin edellytykset täyttyvät. Sama pätee rahoituslaitoksiin perustettuihin ulkomaisiin eläkejärjestelyihin.

2. Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetun eläkejärjestelyn tai muun vakuutuksen on oltava perustettu silloin, kun vakuutuksenottaja tai etuuteen oikeutettu ei ollut lähdeverolain 1 §:n mukaan verovelvollinen tai kun asianomainen tosin oli lähdeverolain 1 §:n mukaan verovelvollinen mutta asui kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräysten mukaisesti ulkomailla, Färsearilla tai Grönlannissa.

3. Kaikki maksut, joita on suoritettu 1 momentissa tarkoitettuihin eläkejärjestelyihin tai muihin vakuutuksiin silloin, kun vakuutuksenottaja tai etuuteen oikeutettu ei ollut verovelvollinen Tanskassa tai ei asunut siellä, on tullut vähentää positiivisesta verotettavasta tulosta sen valtion verolainsäädännön mukaisesti, jossa vakuutuksenottaja tai etuuteen oikeutettu oli maksun suorituksen ajankohtana verovelvollinen tai jossa hän asui, tai työnantajan on tullut suorittaa ne siten, että ne on jätetty huomiotta asianomaisen verotettavaa tuloa laskettaessa sen valtion verolainsäädännön mukaisesti, jossa vakuutuksenottaja tai etuuteen oikeutettu oli maksun suorituksen ajankohtana verovelvollinen tai jossa hän asui.

4. Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettuihin eläkejärjestelyihin ym. suoritettaviin maksuihin ja muihin suorituksiin sovelletaan 53 A §:n 2 momenttia.

5. Verotettavaa tuloa laskettaessa ei oteta huomioon 1 momentissa tarkoitetuista eläkejärjestelyistä ym. saatavaa tuottoa, kuten niille kertyneitä korkoja ja tuotto-osuuksia.

6. Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetuista eläkejärjestelyistä ym. maksettavat suoritukset otetaan huomioon verotettavaa tuloa laskettaessa. – – Tällaiset suoritukset jätetään huomiotta verotettavaa tuloa laskettaessa siltä osin kuin ne vastaavat niitä maksuja, joita vakuutuksenottaja tai etuuteen oikeutettu on suorittanut sen jälkeen kun hänestä on tullut Tanskassa verovelvollinen tai siellä asuva ja joita ei ole voitu vähentää laskettaessa verotettavaa tuloa 4 momentin ja 53 A §:n 2 momentin mukaisesti.”

19 Kun otetaan huomioon edellä esitetyt seikat ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt selvitykset, esillä olevasta lainsäädännöstä voidaan katsoa ilmenevän ensinnäkin, että eläkeverolain II A jaksossa tarkoitettuihin eläkejärjestelyihin suoritettuihin maksuihin ei siis sovelleta verovähennysoikeutta eikä oikeutta jättää ne verotuksessa huomiotta.

20 Toiseksi säästöeläkkeestä saatavaa juoksevaa tuottoa verotetaan eläkeverolain 53 A §:n 3 momentin mukaan pääomatuloina. Mikäli eläkejärjestely kuuluu mainitun lain 53 B §:n soveltamisalaan, juoksevasta tuotosta ei kuitenkaan kanneta veroa.

21 Kolmanneksi eläkeverolain 53 A §:ssä tarkoitettujen eläkejärjestelyjen puitteissa maksetut suoritukset ovat verosta vapaita. Saman lain 53 B §:ssä tarkoitettujen eläkejärjestelyjen puitteissa maksettuja suorituksia verotetaan henkilökohtaisena tulona, mikäli vakuutuksenottaja on voinut verotuksessaan vähentää vakuutusmaksut tai jättää ne huomiotta.

22 Neljänneksi eläkeverolain 53 B § koskee sellaisten henkilöiden ulkomailla tekemiä eläkejärjestelyjä, jotka eivät tekohetkellä asuneet Tanskassa. Mikäli vakuutettu asettuu asumaan kyseiseen valtioon ja asuu siellä edelleen eläkkeen maksuhetkellä, suorituksia verotetaan kyseisessä valtiossa. Mainitulla pykälällä annetaan Tanskalle tarvittava oikeudellinen perusta, jotta se voi verottaa ulkomaisten eläkejärjestelyjen puitteissa maksettuja suorituksia tilanteessa, jossa mainitulla jäsenvaltiolla on oikeus kantaa vero sillä perusteella, että se on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukainen asuinvaltio.

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt verosopimukset

Eläkejärjestelyjen perusteella maksettujen suoritusten verotus Tanskan kuningaskunnan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemien sopimusten nojalla

23 Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen (jäljempänä OECD:n mallisopimus) 18 artiklassa todetaan, että yksityisistä eläkkeistä kannetaan lähtökohtaisesti vero siinä maassa, jossa eläkkeensaaja asuu.

24 Tanskan kuningaskunta on tehnyt useiden maiden kanssa sopimuksia kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Nämä sopimukset perustuvat OECD:n mallisopimuksen periaatteisiin, ja niissä myönnetään muun muassa oikeus kantaa vero yksityisistä eläkejärjestelyistä maksettavista suorituksista.

25 OECD:n mallisopimuksen 18 artiklaa vastaavat määräykset löytyvät verosopimuksista, jotka Tanskan kuningaskunta on tehnyt Ranskan tasavallan (8.2.1957 tehty sopimus, 13 artikla), Itävallan tasavallan (23.10.1961 tehty sopimus, sellaisena kuin se on muutettuna 19.10.1970 tehdyllä pöytäkirjalla, 15 artikla), Luxemburgin suurherttuakunnan (17.11.1980 tehty sopimus, 18 artikla), Alankomaiden kuningaskunnan (1.7.1996 tehty sopimus, 18 artikla) ja Espanjan kuningaskunnan (3.7.1972 tehty sopimus, sellaisena kuin se on muutettuna 17.3.1999 tehdyllä pöytäkirjalla, 18 artiklan 1 kohta) kanssa. Vastaavanlainen määräys sisältyy Sveitsin valaliiton kanssa tehtyyn sopimukseen (23.11.1973 tehty sopimus, 18 artikla).

Ulkomaisiin eläkejärjestelyihin suoritettujen maksujen vähennyskelpoisuus Tanskan kuningaskunnan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemien sopimusten nojalla

26 Joissakin Tanskan kuningaskunnan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissä sopimuksissa sallitaan sopimusvaltiossa asuvan vakuutuksenottajan vähentävän kyseisessä valtiossa verotettavasta tulosta toiseen sopimusvaltioon perustettuihin eläkejärjestelyihin suorittamansa maksut.

27 Kyseessä ovat Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan (11.11.1980 tehty sopimus, sellaisena kuin se on muutettuna 13.10.1996 tehdyllä pöytäkirjalla, 28 artiklan 3 kohta), Alankomaiden kuningaskunnan (1.7.1996 tehty sopimus, 5 artiklan 5 kohta) ja Ruotsin kuningaskunnan (23.9.1996 tehtyyn sopimukseen 29.10.2003 tehty lisäsopimus, 19 artiklan 1–3

kohta) kanssa tehdyt sopimukset. Vastaavanlainen säännös sisältyy Sveitsin valaliiton kanssa tehtyyn sopimukseen (1.7.1996 tehty sopimus, 25 artiklan 5 kohta).

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

28 Komissio pyysi 5.4.1991 ja 31.7.1992 päivätyissä virallisissa huomautuksissaan sekä 11.4.2000 päivätyssä täydentävässä virallisessa huomautuksessa Tanskan viranomaisia kiinnittämään huomiota siihen, että eräät kansalliset säännökset, jotka koskevat eläkejärjestelyihin suoritettujen maksujen vähennyskelpoisuutta tai huomiotta jättämistä verotettavaa tuloa laskettaessa, ovat ristiriidassa EY 39, EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklan kanssa.

29 Tanskan hallituksen 12.3.1992, 22.12.1992 ja 29.6.2000 päivättyjen vastausten jälkeen ja kuultuaan Tanskan viranomaisia 4.11.1997 ja 14.1.2000 pidettyjen tapaamisten yhteydessä komissio osoitti 5.2.2003 mainitulle hallitukselle perustellun lausunnon, jossa todettiin, että Tanskan kuningaskunta ei ollut noudattanut edellä mainittujen artiklojen mukaisia velvoitteitaan, koska se oli pitänyt voimassa esillä olevan lainsäädännön.

30 Komission perusteltuun lausuntoon 15.4.2003 antamassaan vastauksessa Tanskan hallitus myönsi, että mainitusta lainsäädännöstä saattoi aiheutua palvelujen tarjoamisen vapauden, työntekijöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoituksia, mutta väitti, ettei siitä aiheutunut pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia.

31 Tanskan hallitus katsoo kuitenkin, että mainittujen vapauksien rajoitukset ovat perusteltuja yleistä etua koskevista pakottavista syistä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus. Kyseisen hallituksen mukaan eläkkeiden verotusta koskevat kansalliset säännökset ovat symmetrisiä, koska maksujen vähennyskelpoisuuden tai huomiotta jättämisen ja suoritusten veronalaisuuden välillä on suora yhteys.

32 Koska Tanskan kuningaskunnan perusteltuun lausuntoon esittämä vastaus ei tyydyttänyt komissiota, se päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

33 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 19.11.2004 antamalla määräyksellä Ruotsin kuningaskunta hyväksyttiin asiassa väliintulijaksi tukemaan Tanskan kuningaskunnan vaatimuksia.

Kanne

Vapauksien rajoitukset

34 Aluksi on huomautettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. mm. asia C-780/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohta ja asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 25 kohta).

35 Asiassa on selvitettävä, rajoitetaanko esillä olevalla lainsäädännöllä komission väittämällä tavalla palvelujen tarjoamisen vapautta, työntekijöiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta sekä sijoittautumisvapautta. Tanskan tasavalta kiistää ainoastaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

36 Mainitun hallituksen mukaan esillä olevasta lainsäädännöstä ei aiheudu mitään välittömiä rajoituksia, jotka koskevat ulkomaisille eläkelaitoksille suoritettuja tai niiden maksamia rajat ylittäviä pääomanliikkeitä. Asiassa on mainitun hallituksen mukaan kyse ainoastaan välillisistä rajoituksista, jotka johtuvat niistä esteistä, joita esillä olevasta lainsäädännöstä voi syntyä palvelujen tarjoamisen vapauden, työntekijöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden

osalta.

37 Tältä osin on ensinnäkin muistutettava, että palvelujen tarjoaminen vakuutusten yhteydessä muodostaa EY 50 artiklassa tarkoitetun palvelun ja että EY 49 artiklassa kielletään kaikki sellaiset kansalliset säännökset, joilla ilman objektiivista perustetta rajoitetaan palvelujen tarjoajan mahdollisuutta käyttää tehokkaasti edellä mainittua vapautta (ks. vastaavasti asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1897, 22 kohta; asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok. 2002, s. I-8147, 25–27 kohta ja em. asia Skandia ja Ramstedt, tuomion 22–24 kohta).

38 Yhtenäismarkkinoiden näkökulmasta ja niiden tavoitteiden toteutumisen mahdollistamiseksi EY 49 artiklassa kielletään myös kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltaminen, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä (ks. em. asia Safir, tuomion 23 kohta).

39 Jotta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet eläkelaitokset voivat nyt esillä olevassa asiassa tarjota Tanskan markkinoilla palvelujaan siten, että niihin liittyy samat veroedut kuin Tanskaan sijoittautuneiden eläkelaitosten tarjoamiin palveluihin, niillä on oltava mainitussa jäsenvaltiossa sivuliike tai kiinteä toimipaikka.

40 EY 49 artiklan osalta on erotettava kahdenlaiset tilanteet, joissa edellä mainitusta edellytyksestä saattaa aiheutua rajoittava vaikutus. Yhtäältä palvelujen tarjoajien kannalta Tanskaan sijoittautuminen on vähemmän houkuttelevaa siihen liittyvien kustannusten johdosta. Tällainen tilanne merkitsee itsessään kyseisen vapauden poistamista kokonaan (ks. vastaavasti asia C-439/99, komissio v. Italia, tuomio 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-305, 30 kohta ja asia C-496/01, komissio v. Ranska, tuomio 11.3.2004, Kok. 2004, s. I-2351, 65 kohta). Toisaalta tällaisten palvelujen vastaanottajien kannalta eläkejärjestelystä sopiminen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen eläkelaitoksen kanssa on vähemmän houkuttelevaa, kun otetaan huomioon se, kuinka suuri merkitys mahdollisuudella verohelpotusten saamiseen tältä osin on kyseisenlaisesta järjestelystä sovittaessa (ks. em. asia Danner, tuomion 31 kohta).

41 Toiseksi työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta on todettava, että palkkatyöntekijät, jotka ovat harjoittaneet ammattitoimintaa jossain muussa jäsenvaltiossa kuin Tanskan kuningaskunnassa ja jotka sittemmin ovat töissä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tai hakevat sieltä töitä, ovat normaalisti sopineet eläkejärjestelystään ensimmäiseen valtioon sijoittautuneiden laitosten kanssa. Tästä syystä on vaarana, että esillä olevista säännöksistä aiheutuu erityisesti haittaa tällaisille työntekijöille, jotka yleensä ovat muiden jäsenvaltioiden kansalaisia (ks. vastaavasti asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 9 kohta ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305, 7 kohta).

42 Niinpä nyt esillä olevassa asiassa se, että myönnetään oikeus maksujen vähentämiseen tai niiden jättämiseen verotuksessa huomiotta sillä edellytyksellä, että eläkejärjestelystä sovitaan Tanskaan sijoittautuneen eläkelaitoksen kanssa, voi edellytyksistä johtuvien toimenpiteiden ja siitä aiheutuvien kulujen vuoksi tehdä vakuutetulle vähemmän houkuttelevaksi heidän kotipaikkansa muuttamisen Tanskaan, ja täten se muodostaa työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

43 Kolmanneksi niiden samojen perusteiden johdosta, jotka on jo edellä esitetty, on katsottava, että esillä olevalla lainsäädännöllä rajoitetaan myös muista jäsenvaltioista peräisin olevien itsenäisten työntekijöiden vapautta sijoittautua Tanskaan.

44 Koska kyseessä olevassa lainsäädännössä ei myönnetä oikeutta vähentää tai jättää verotuksessa huomiotta maksuja, jotka on suoritettu muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin eläkelaitoksiin, se on omiaan tekemään itsenäisten työntekijöiden sijoittautumisen Tanskaan vähemmän houkuttelevaksi.

45 Edellä esitetyillä perusteilla on todettava, että esillä oleva lainsäädäntö muodostaa palvelujen tarjoamisen vapauden, työntekijöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoituksen.

46 Hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata EY:n perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite, niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen eikä niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen niillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi (ks. asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, 40 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

47 Täten on tutkittava, voivatko todetut rajoitukset olla perusteltuja yleistä etua koskevista pakottavista syistä, jotka liittyvät yhtäältä – kuten Tanskan hallitus väittää – pyrkimykseen varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus ja toisaalta – kuten Ruotsin hallitus väittää – pyrkimykseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus ja, kuten erityisesti istunnossa on esitetty, pyrkimykseen estää veron kiertämistä.

Perustelut, joihin on vedottu

Verovalvonnan tehokkuus ja veronkierron estäminen

– Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

48 Komission mukaan direktiiviin 77/799 sisältyvät muut keinot, kuten verovelvollisella oleva velvollisuus esittää riittävä näyttö sen arvioimiseksi, täyttyvätkö maksujen vähennyskelpoisuuden tai niiden huomiotta jättämisen edellytykset, riittävät takaamaan verovalvonnan tehokkuuden. Mainitulla direktiivillä, samoin kuin keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista aiheutuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä 15.3.1976 annetulla neuvoston direktiivillä 76/308/ETY (EYVL L 73, s. 18), sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17), varmistetaan komission mukaan tuloverojen kantaminen muissa jäsenvaltioissa.

49 Tanskan hallitus on istunnossa väittänyt, että vaikka direktiivin 76/308, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2001/44, soveltamisala laajennettiin vuonna 2001 kattamaan välittömät verot, ulkomaisille eläkelaitoksille ei asetettu mitään uutta velvollisuutta pidättää kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten maksettavana oleva vero. Tästä syystä ne olosuhteet, joiden perusteella yhteisöjen tuomioistuimien antoi tuomion edellä mainitussa asiassa Bachmann, ovat edelleen päteviä.

50 Ruotsin hallituksen mukaan direktiivin 77/799 tehokkuutta rajoittaa se seikka, että jäsenvaltioiden kansallisten lainsäädäntöjen perusteella määritetään ne tiedot, jotka ne voivat saada ja jotka niiden on direktiivin mukaan annettava. Kuten mainitun direktiivin 8 artiklasta ilmenee, jäsenvaltiolla ei ole velvollisuutta antaa siltä pyydettyjä tietoja, jos se oman lainsäädäntönsä mukaan ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja omiin tarpeisiinsa tai jos se vetoaa luottamuksellisuutta koskeviin säännöksiin.

– Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

51 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että pyrkimys veronkierron estämiseen (ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 26 kohta; yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 57 kohta ja asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7063, 27 kohta) ja verovalvonnan tehokkuus (ks. asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok. 2002, s. I-10829, 51 kohta ja asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 31 ja 32 kohta) ovat yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan perustella säännöksiä, jotka ovat omiaan rajoittamaan perustamissopimuksessa taattuja perusvapauksia (ks. vastaavasti asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, 32 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

52 Tältä osin on muistutettava, että jäsenvaltio voi vedota direktiivin 77/799 saadakseen toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki sellaiset tiedot, joiden avulla se voi määrittää tuloverot asianmukaisesti (ks. asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 26 kohta), tai kaikki sellaiset tiedot, joita jäsenvaltio pitää tarpeellisina verovelvolliselta kannettavan tuloveron tarkan määrän määrittämiseksi soveltamansa lainsäädännön mukaisesti (ks. vastaavasti em. asia Wielockx, tuomion 26 kohta).

53 Nyt esillä olevassa asiassa on todettava, että Tanskan viranomaiset voivat tarkastaa sen, onko verovelvollinen todella suorittanut maksuja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle. Verovalvonnasta 13.8.2001 annetun kodifioidun lain nro 726 (bekendtgørelse af skattekontrolløven, Lovtidende 2001 A, s. 4620) 11 C §:n 1 ja 3 momentin mukaan henkilöiden, jotka ovat sopineet ulkomaisesta eläkejärjestelystä ja jotka ovat yleisesti verovelvollisia Tanskassa, on ilmoitettava verohallinnolle asiasta.

54 Sillä seikalla, että direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdassa ei edellytetä jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyötä, jos mainitussa kohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät, ei voida perustella eläkejärjestelyn puitteissa suoritettujen maksujen vähennyskelpoisuuden tai huomiotta jättämisen puuttumista. Mikään ei nimittäin estä Tanskan viranomaisia vaatimasta, että asianomaiset henkilöt esittävät viranomaisten tarpeelliseksi arvioiman näytön, ja tarvittaessa kieltäytymästä hyväksymästä vähennystä, jos tätä näyttöä ei ole esitetty (ks. vastaavasti em. asia Bachmann, tuomion 18 ja 20 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 11 ja 13 kohta).

55 Tämän johdosta tietojenvaihtoon liittyvillä ongelmilla direktiivin 77/799 osalta, sikäli kuin mainittu direktiivi ei väitetysti mahdollista tehokasta varmistumista siitä, että ulkomaiset eläkejärjestelyt täyttävät esillä olevassa lainsäädännössä vähennyskelpoisuudelle tai huomiotta jättämiselle asetetut edellytykset, ei voida perustella tämän tuomion 45 kohdassa todettuja rajoituksia.

56 Tanskassa asuville vakuutuksenottajille maksettuja eläkkeitä koskevan verovalvonnan tehokkuuden osalta on todettava niin ikään, että se voidaan varmistaa keinoilla, jotka rajoittavat palvelujen tarjoamisen vapautta vähemmän kuin nyt esillä oleva lainsäädäntö, kuten verovelvollisilla olevalla velvollisuudella esittää tositteet vähennystä tai huomiotta jättämistä koskevan vaatimuksen yhteydessä.

57 On huomattava, että ennen kuin verovelvollinen saa ulkomaisen eläkelaitoksen hallinnoimasta järjestelmästä eläkettä, hän on yleensä vaatinut tähän eläkkeeseen liittyvien maksujen vähentämistä tai huomiotta jättämistä verotuksessaan. Vähennystä tai huomiotta jättämistä koskevat vaatimukset ja verovelvollisten niiden yhteydessä esittämät tositteet ovat hyödyllinen lähde tietojen saamiseksi niistä eläkkeistä, joita he aikanaan saavat.

58 Lisäksi on korostettava, että pelkästään siihen seikkaan, että verovelvollinen suorittaa maksuja sellaisen eläkejärjestelyn puitteissa, josta on sovittu Tanskan ulkopuolella olevan laitoksen kanssa, ei voida perustaa yleistä olettaa veronkierrosta eikä sillä voida perustella verotuksellista toimenpidettä, jolla loukataan perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttöä (ks. vastaavasti asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7587, 45 kohta ja em. asia komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, 27 kohta).

59 Edellä esitetyillä perusteilla nyt esillä olevasta lainsäädännöstä aiheutuvia rajoituksia ei voida perustella verovalvonnan tehokkuudella ja veronkierron estämisellä.

Verojärjestelmän johdonmukaisuus

– Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

60 Verojärjestelmän johdonmukaisuuden olemassaolon osalta komissio katsoo, että mainittu johdonmukaisuus toteutuu kahden edellytyksen täytyessä. Yhtäältä maksujen vähentämisen tai huomiotta jättämisen ja suoritusten verotuksen välillä on oltava suora yhteys ja toisaalta kyseessä olevassa lainsäädännössä on säädettävä mahdollisuudesta myöntää oikeus vähennykseen tai huomiotta jättämiseen sellaisten maksujen osalta, jotka on suoritettu toisen jäsenvaltion eläkejärjestelyyn, paitsi jos asuinvaltio ei voi verottaa tämän järjestelyn puitteissa maksettuja suorituksia.

61 Tanskan hallitus väittää, että koska esillä olevassa lainsäädännössä vapautetaan verotuksesta henkilön saamat suoritukset, mikäli maksut eivät ole olleet vähennyskelpoisia tai niitä ei ole jätetty huomiotta, on perustamissopimuksen mukaista rajoittaa mahdollisuuksia vähentää tai jättää huomiotta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille eläkelaitoksille maksetut maksut tai evätä tuo mahdollisuus kokonaisuudessaan. Tanskalaiset säännökset ovat symmetrisiä, koska saadut suoritukset eivät niiden mukaan ole veronalaisia, jos niissä ei myönnetä oikeutta vähentää maksetut maksut tai jättää ne huomiotta, mutta samat suoritukset ovat veronalaisia silloin kun lainsäädännössä myönnetään oikeus maksettujen maksujen vähentämiseen tai huomiotta jättämiseen. Verojärjestelmän johdonmukaisuus varmistetaan Tanskan hallituksen mukaan myös yhden ja saman verovelvollisen tasolla.

62 Mitä tulee tarpeeseen varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus, komissio katsoo, että kaikkiin eläkejärjestelyihin, joista on sovittu muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden eläkelaitosten kanssa, on sovellettava samoja veroetuja kuin Tanskalaisiin eläkejärjestelyihin. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden varmistamisen tarpeen huomioon ottamisella voi olla merkitystä ainoastaan, jos Tanskan kuningaskunnalla ei olisi oikeutta verottaa saatuja suorituksia. Komissio lisää, että mainittu jäsenvaltio menettää oikeutensa verottaa tällaisia suorituksia, jotka maksetaan sen alueella asuvalle vakuutuksenottajalle – riippumatta siitä, onko eläkejärjestelystä sovittu sen alueella tai ulkomailla – ainoastaan, jos vakuutuksenottaja siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon.

63 Tanskan hallituksen mukaan epävarmuus verojen maksamisesta ulkomaisten eläkelaitosten maksamista suorituksista on ratkaiseva tekijä, jolla voidaan perustella tarve varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus. Vakuutuksenottajan kotipaikan muutoksen yhteydessä

kyseisen jäsenvaltion viranomaiset eivät voi maksujen suoritushetkellä tietää sitä, muuttaako vakuutettu maasta, eivätkä siten sitä, maksetaanko vero kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla uudessa asuinvaltiossa, eikä jäsenvaltiossa, jossa maksut on maksettu ja vähennykset tai oikeus huomiotta jättämiseen myönnetty.

64 Ruotsin hallitus täsmentää, että verojärjestelmän johdonmukaisuus edellyttää, että veroviranomaiset hyväksyvät eläkejärjestelyihin suoritettut maksut vähennettäviksi veronalaisesta tulosta tai jätettäviksi huomiotta ainoastaan, jos ne ovat varmoja siitä, että eläkejärjestelyn päättyessä eläkelaitoksen maksamaa pääomaa tosiasiallisesti verotetaan.

– Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

65 Aluksi on tutkittava Tanskan hallituksen väite, jonka mukaan komissio on esittänyt argumentin, joka ei sisälly perusteltuun lausuntoon eikä viralliseen huomautukseen, väittäessään, että tarpeeseen varmistaa verojärjestelmän yhdenmukaisuus voidaan vedota vain siinä tilanteessa, että Tanskan kuningaskunta ei voi enää verottaa ulkomaisten eläkelaitosten maksamia suorituksia, eli kun vakuutuksenottajat luopuvat kotipaikastaan Tanskassa.

66 Tältä osin on muistutettava, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn tarkoituksena on antaa asianomaiselle jäsenvaltiolle tilaisuus yhtäältä täyttää yhteisön oikeuden mukaiset velvoitteensa ja toisaalta puolustautua asianmukaisesti komission esittämiä väitteitä vastaan (ks. asia C?494/01, komissio v. Irlanti, tuomio 26.4.2005, Kok. 2005, s. I?3331, 33 kohta).

67 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että komission perustellun lausunnon ja kanteen on perustuttava samoihin väitteisiin, mutta siinä ei kuitenkaan edellytetä täydellistä yhdenmukaisuutta kaikissa tilanteissa (ks. vastaavasti asia C?417/02, komissio v. Kreikka, tuomio 9.9.2004, Kok. 2004, s. I?7973, 17 kohta).

68 Koska komissio on nyt esillä olevassa asiassa vain esittänyt argumentin, jolla on ollut tarkoitus tukea yhtä perustellussa lausunnossa esitettyä väitettä, jolla pyritään osoittamaan, että verojärjestelmän johdonmukaisuus ei riitä perusteluksi edellä mainittujen vapauksien rajoittamiselle, se ei ole esittänyt uutta väitettä eikä myöskään loukannut Tanskan hallituksen puolustautumisoikeuksia.

69 Tästä seuraa, että Tanskan kuningaskunnan esittämä oikeudenkäyntiväite on hylättävä.

70 Verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevan perustelun osalta on ilmeisen selvää, että tarve säilyttää tämä johdonmukaisuus edellyttää välittömän yhteyden olemassaoloa veroedun ja sitä vastaavan rasituksen välillä (ks. em. asia komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, 14 kohta; asia C?484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I?3955, 18 kohta; em. asia ICI, tuomion 29 kohta; em. asia Vestergaard, tuomion 24 kohta; em. asia komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, 35 kohta ja em. asia X ja Y, tuomion 52 kohta).

71 Tämän suhteen on todettava, että se seikka, joka mahdollisesti voi haitata Tanskan verojärjestelmän johdonmukaisuutta, perustuu asianomaisen henkilön kotipaikan vaihdokseen eläkejärjestelyyn suoritettavien maksujen maksamishetken ja niitä vastaavien suoritusten saamishetken välillä eikä niinkään siihen, että eläkelaitos sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa.

72 Kun Tanskassa asuva henkilö, joka on sopinut eläkejärjestelystä Tanskassa sijaitsevan laitoksen kanssa, saa veroetuja kyseisen järjestelyn puitteissa maksettujen maksujen osalta ja muuttaa sittemmin ennen suoritusten maksamisen erääntymistä kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, Tanskan kuningaskunnan toimivalta verottaa verotuksessa vähennettyjä tai

huomiotta jätettyjä maksuja vastaavia suorituksia lakkaa, ellei se ole tehnyt sen jäsenvaltion kanssa, johon asianomainen henkilö muuttaa kotipaikkansa, OECD:n mallisopimuksen mukaista sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tämä seuraus ei mainitunkaltaisessa tilanteessa aiheudu kuitenkaan siitä seikasta, että eläkelaitos on sijoittautunut ulkomaille.

73 Toisaalta mikään ei estä Tanskan kuningaskuntaa käyttämästä verotustoimivaltaansa niihin suorituksiin, joita toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut laitos maksaa verovelvolliselle, joka asuu edelleen Tanskassa suoritusten maksuhetkellä, vastineena sellaisista maksuista, joiden vähentämisen tai huomiotta jättämisen verotuksessa Tanska on hyväksynyt. Ainoastaan tilanteessa, jossa mainittu verovelvollinen on muuttanut ennen suoritusten maksamisen erääntymistä kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, Tanskan kuningaskunnalle voisi syntyä vaikeuksia verottaa maksettuja suorituksia ja täten Tanskan verojärjestelyn johdonmukaisuutta loukattaisiin yksityisiä eläkkeitä koskevan verotuksen osalta.

74 Tämän seurauksena, koska esillä olevassa lainsäädännössä kieltäydytään yleisesti myöntämästä veroetua toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle eläkelaitokselle maksettujen maksujen osalta, sitä ei voida perustella tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus.

75 Edellä esitetyillä perusteilla nyt esillä olevaa lainsäädäntöä ei voida perustella seikoilla, jotka koskevat verovalvonnan tehokkuutta, veronkierron estämistä tai tarvetta varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus.

76 Koska perustamissopimuksessa olevat palvelujen tarjoamisen vapautta, työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevat säännökset ovat ristiriidassa esillä olevan lainsäädännön kanssa, tätä ei ole tarpeen tutkia erikseen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan EY 56 artiklan valossa (ks. vastaavasti asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006, 45 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

77 Tämän johdosta on todettava, että Tanskan kuningaskunta ei ole noudattanut EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa henkivakuutuksia ja eläkkeitä koskevan järjestelmän, jonka mukaan oikeus siihen, että maksut saadaan vähentää verotuksessa tai että niitä ei oteta verotuksessa huomioon, myönnetään ainoastaan sellaisiin eläkejärjestelyihin perustuvien maksujen osalta, joista on sovittu sellaisten eläkelaitosten kanssa, joiden kotipaikka on Tanskassa, mutta mitään tällaista verohelpotusta ei myönnetä sellaisten maksujen osalta, jotka perustuvat sellaisten eläkelaitosten kanssa sovittuihin eläkejärjestelyihin, joiden kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

78 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja Tanskan kuningaskunta on hävinnyt asian, viimeksi mainittu on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Saman artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla Ruotsin kuningaskunta, joka on asiassa väliintulijana, vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Tanskan kuningaskunta ei ole noudattanut EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa henkivakuutuksia ja eläkkeitä koskevan järjestelmän, jonka mukaan oikeus siihen, että maksut saadaan vähentää verotuksessa tai että niitä ei oteta verotuksessa huomioon myönnetään ainoastaan sellaisiin sopimuksiin perustuvien maksujen osalta, jotka on tehty sellaisten eläkelaitosten kanssa, joiden kotipaikka on Tanskassa, mutta mitään tällaista verohelpotusta ei myönnetä sellaisten maksujen osalta, jotka liittyvät sellaisten

eläkelaitosten kanssa tehtyihin sopimuksiin, joiden kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa.

2) Tanskan kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) Ruotsin kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.