

Lieta C-150/04

Eiropas Kopienų Komisija

pret

Džonijas Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Darba ūmju brva pŕvietošanas – Pakalpojumu sniegšanas brvba – Kapitla brva aprite – Brvba veikt uzŕmjdarbbu – Ienkuma nodoklis – Vecuma nodrošinjums – Parakstšana cit dalbvalst reistrt pensiju iestd – Nodoku tiesbu akti – Pensiju plna ietvaros veiktu iemaksu atskaitšanas vai neiekaušanas ar nodokli apliekamajos ienkumos ierobeojumi – Primri visprjo interesu apsvrumi – Nodoku kontroles efektivite – Nodoku sistmas saskaotba – Nodoku sistmas simetrija – Konvencija par nodoku dubults uzlikšanas novrsanu

Sprieduma kopsavilkums

Personu brva pŕvietošanas – Darba ūmji – Brvba veikt uzŕmjdarbbu – Pakalpojumu sniegšanas brvba – Ierobeojumi – Nodoku tiesbu akti

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

Dalbvalsts, kas paredz, ka tiesbas atskaitt un tiesbas neiekaut ar nodokli apliekamajos ienkumos pensiju plnu ietvaros veiktas iemaksas tiek pieširtas tikai attiecbb uz iemaksam, kas veiktas saska ar lgumiem, kuri noslgti ar valsts teritorij reistrtm pensiju iestdm, lai gan nekdi šda veida nodoku atvieglojumi netiek pieširti iemaksam, kas veiktas saska ar lgumiem, kuri noslgti ar citas dalbvalsts reistrtm pensiju iestdm, nav izpildjusi pienkumus, ko tai uzliek EKL 39., 43. un 49. pants.

Šds tiesiskais reguljums, kas visprji atsaks pieširt nodoku priekšrocbas iemaksam, kas veiktas cit dalbvalst reistrtai pensiju iestdei, nevar tikt pamatots ar nepieciešambu nodrošint nodoku sistmas saskaotbu, jo šo saskaotbu var apdraudt tas, ka attiecgg persona laik starp iemaksu veikšanu pensijas pln un atbilstošo pabalstu izmaksšanu maina dzvesvietu, un tikai šaj gadjum š dalbvalsts zaud tiesbas aplikl ar nodokli atskaittajm vai neiekautajm iemaksam atbilstošos pabalstus.

T k? Lguma noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brvbu, darba ūmju brvu pŕvietošanas un brvbu veikt uzŕmjdarbbu nepieauj strdgo tiesisko reguljumu, atseviši nav jprbauda šis tiesiskais reguljums saistbb ar EKL 56. pantu par brvu kapitla apriti.

(sal. ar 64., 71.–74., 76. punktu un rezolutvo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

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

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

Lieta C?150/04

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

ko 2004. gada 23. mart? c?la

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

pras?t?ja,

pret

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

atbild?t?ja,

ko atbalsta

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

persona, kas iest?jusies liet?.

TIESA (virspal?ta)

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

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

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

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

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

3 Direktīvas 77/799 pirmais apsvērumš nosaka:

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

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

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

5 Šīs direktīvas 8. pantā precizēts:

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

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

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

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

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

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

precizēts:

“A – Dzīvības apdrošinājumu prēmijas un maksājumi.

[..]

2. Līgumi, ko izstrādā dzīvības apdrošināšanas firmas noslēgti ar rezidentiem.

[..]”

Valsts tiesiskais regulējums

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

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

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

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

12 Dzīvības apdrošināšanas uzņēmumam jābūt:

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

13 Pensiju fondiem:

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

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

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

14 Finanšu institūcijām:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[..]

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

1. punkts, netiek ņemti vērā, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu.”

18 Šis paša likuma 53.B pants noteikts:

“1. Neskarot 53.A pantu, ja ir izpildīti 2. un 3. punkta nosacījumi, 4., 5. un 6. punkts ir piemērojami dzīvības apdrošināšanai, kas minēta 53.A panta 1. punkta 1. apakšpunktā, pensiju fondā parakstītiem pensiju plāniem, kas minēti 53.A panta 1. punkta 3. apakšpunktā, un slimības un nelaimes gadījumu apdrošināšanai, kas minēta 53.A panta 1. punkta 5. apakšpunktā. Tas pats attiecas uz ārvalstu pensiju plāniem, kas parakstīti finanšu institūcijās.

2. Pensiju plānam vai citai apdrošināšanai, kas minēta 1. punktā, jābūt tikušiem parakstītiem laikā, kad apdrošināšanas ņēmējs vai pensijas saņēmējs nebija pakārts aplikšanai ar nodokli saskaņā ar Likuma par nodokļu iekasēšanu [ienākumu] gēšanas vietā 1. pantu vai arī bija pakārts aplikšanai ar nodokli saskaņā ar Likuma par nodokļu iekasēšanu [ienākumu] gēšanas vietā 1. pantu, bet konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu noteikumu izpratnē dzīvojamā valstīs, Faru salās vai Grenlandā.

3. Visām tām iemaksām pensiju plānā vai saistībā ar citu apdrošināšanu, kas minētas 1. punktā, kuras veiktas laikā, kad apdrošinājuma ņēmējs vai pensijas saņēmējs nebija pakārts aplikšanai ar nodokli vai nedzīvoja Dānijā, ir jābūt tikušām atskaitītām no pozitīvajiem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem saskaņā ar tās valsts nodokļu tiesību aktiem, kurā apdrošinājuma ņēmējs vai pensijas saņēmējs bija pakārts aplikšanai ar nodokli vai dzīvoja iemaksu veikšanas brīdī, vai tās ir jābūt veikšām darba devēja tādējādi, ka saskaņā ar tās valsts nodokļu tiesību aktiem, kurā apdrošinājuma ņēmējs vai pensijas saņēmējs bija pakārts aplikšanai ar nodokli vai dzīvoja iemaksu veikšanas brīdī, tās nav tikušas ņemtas vērā, aprēķinot attiecīgās personas ar nodokli apliekamos ienākumus.

4. 1. punkts minētajām prēmijām un iemaksām pensiju un citos plānos ir piemērojams 53.A panta 2. punkts.

5. Aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu, 1. punkts minēto pensiju un citu plānu peļņu, tostarp procenti un līdzdalība ienākumos, netiek ņemta vērā.

6. Pabalsti, kas tiek izmaksāti no pensiju plāniem un citiem apdrošināšanas veidiem, kuri minēti 1. punktā, tiek ņemti vērā, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu. [...] Pabalsti netiek ņemti vērā, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu, ja tie ir atlīdzība par iemaksām, ko apdrošinājuma ņēmējs vai pensijas saņēmējs veica pēc tam, kad attiecīgā persona tika pakāpta aplikšanai ar nodokli vai saskaņā ar Dāniju, un ja atbilstoši 4. punktam un 53.A panta 2. punktam tos nevarēja atskaitīt, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu.”

19 Ņemot vērā šos apsvērumus un Tiesai sniegtos paskaidrojumus, no strīdīgā tiesiskā regulējuma var secināt, pirmkārt, ka iemaksas Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem II A daļā paredzētajos pensiju plānos nevar ne atskaitīt, ne neiekārt.

20 Otrkārt, peļņa no pensijas uzkrājumiem atbilstoši Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem 53.A panta 3. punktam tiek aplikta ar nodokli kā ienākumi no kapitāla. Tomēr, ja uz pensiju plānu attiecas šis likuma 53.B pants, peļņa netiek aplikta ar nodokli.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Šveices Konfederāciju noslēgtaj konvencijā (1973. gada 23. novembra konvencija, 25. panta 4. punkts).

Pirmstiesas procedūra

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

29 Pēc Dņijas valdības 1992. gada 12. marta un 22. decembra, kā arī 2000. gada 29. jūnija atbilžu saņemšanas un Dņijas iestāžu uzskausšanas sanāksmēs 1997. gada 4. novembrī un 2000. gada 14. janvārī Komisija 2003. gada 5. februārī nosūtīja šai valdībai argumenttu atzinumu, kurā t secina, ka, uzturot spēkā strādgos tiesību aktus, Dņijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek minītie panti.

30 2003. gada 15. aprīlī atbildē uz Komisijas argumentto atzinumu Dņijas valdība atzina, ka šis tiesiskais regulējums var kāvēt pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ūmju brīvū pārvietošanas un brīvību veikt uzņēmējdarbību, bet apgalvoja, ka tas nav šķēslis brīvai kapitāla aprītei.

31 Dņijas valdība tomēr uzskata, ka minīto brīvību ierobežojumus attaisno primāri vispārījo interešu apsvērumi, kas saistīti ar nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaotību. Saskaā ar šīs valdības teikto valsts noteikumi par pensiju aplikšanu ar nodokli ir simetriski, jo pastāv tieša saikne starp tiesībām atskaitīt vai neiekaut iemaksas un izmaksēto pabalstu aplikšanu ar nodokli.

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

33 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2004. gada 19. novembra rēkojumu Zviedrijas Karalistei tika atāuts iestāties lietā Dņijas Karalistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Par brīvību ierobežojumiem

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

35 Jāpārbūda, vai, kā to apgalvo Komisija, strādģais tiesiskais regulējums ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ūmju brīvū pārvietošanas un brīvū kapitāla aprīti, kā arī brīvību veikt uzņēmējdarbību. Dņijas valdība apstrīd tikai to, ka būtu ierobežota brīva kapitāla aprīte.

36 Pēc šīs valdības domām, strādģais tiesiskais regulējums nekādā veidā tieši neierobežo pārobežu darģjumus ar kapitālu, ko pārskaita ārvalstu pensiju iestādēm vai ko tās izmaksē. Ir runa tikai par netiešiem ierobežojumiem, kas rodas no šķēršīem, kurus šis tiesiskais regulējums varētu radīt attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ūmju brīvū pārvietošanas un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par izvairīto pamatojumu

Par nodokļu kontroles efektivitāti un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu

– Lietas dalībnieku argumenti

48 Pēc Komisijas domām, citi līdzekļi, kas paredzēti Direktīvā 77/799, tādēļ k? prasība nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus, kas nepieciešami, lai varētu izvērtēt, vai nosacījumi atskaitēšanai vai neiekaušanai ir izpildēti, ir pietiekami, lai nodrošinātu nodokļu kontroles efektivitāti. Š? direktīva, t?pat k? Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību t?du prasījumu piedziņai, kas radušies no darbībām, kuras ir daļa no Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, k? ar? lauksaimniecības un muitas nodokļu piedziņai (OV L 73, 18. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarēti ar Padomes 2001. gada 15. j?nija Direktīvu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.), nodrošina ienākuma nodokļa atg?šanu citās dalībvalstīs.

49 Tiesas sēdē Dānijas valdība apgalvoja, ka, lai ar? Direktīvas 76/308 (ar grozījumiem, kas izdarēti ar Direktīvu 2001/44) piemērošanas joma 2001. gad? tika paplašināta, to attiecinot uz tiešajiem nodokļiem, ?rvalstu pensiju iestādēm netika uzlikts nekāds jauns pienākums ieturēt nodokli, kas j?maks attiecīgaj? dalībvalst? dz?vojošajiem nodokļa maksātājiem. Tādēļ nosacījumi, uz kuriem Tiesa balstījās spriedumā *Bachmann* lietā, paliek spēkā.

50 Pēc Zviedrijas valdības domām, Direktīvas 77/799 efektivitāti ierobežo tas, ka dalībvalstu tiesības ir tās, kas nosaka, kāda veida informācija var būt to r?cīb? un t?m j?sniedz, piemērojot šo direktīvu. It ?paši, k? ir skaidrs no direktīvas 8. panta, dalībvalstij nav pienākuma sniegt informāciju, ja tās tiesību akti vai administratīv? prakse ne?auj veikt izmeklēšanu vai ar? v?kt vai izmantot šo informāciju pašai saviem nol?kiem vai ja t? atsaucas uz tiesisko regulējumu par konfidencialitāti.

– Tiesas vērtējums

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– Lietas dalībnieku argumenti

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

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

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

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

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

– Tiesas vērtējums

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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

2) **Dānijas Karaliste atlīdzina tiesāšanas izdevumus;**

3) **Zviedrijas Karaliste sedz savus tiesāšanas izdevumus pati.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – dāņu.