

Sprawa C-150/04

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Królestwu Danii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ pracowników – Swoboda świadczenia usług – Swobodny przepływ kapitału – Swoboda przedsiębiorczości – Podatek dochodowy – Zabezpieczenia na starość – Przystąpienie do towarzystwa emerytalnego mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – Ustawodawstwo podatkowe – Ograniczenie możliwości odliczenia lub wyłączenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu składek zapłaconych w ramach programu emerytalnego – Nadrzędne względy interesu ogólnego – Skuteczność kontroli podatkowych – Spójność systemu podatkowego – Symetria systemu podatkowego – Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Swoboda przedsiębiorczości – Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe

(art. 39 WE, 43 WE i 49 WE)

Państwo członkowskie, które przewiduje, że prawo do odliczenia lub do wyłączenia z podstawy opodatkowania składek zapłaconych na podstawie programów emerytalnych przysuguje jedynie w odniesieniu do składek zapłaconych na podstawie programów emerytalnych prowadzonych przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę na terytorium krajowym, podczas gdy żadna ulga podatkowa o takim charakterze nie jest przyznawana w odniesieniu do składek zapłaconych na podstawie programów emerytalnych prowadzonych przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 39 WE, 43 WE i 49 WE.

Uregulowanie krajowe, które w sposób powszechny odmawia przyznania ulgi podatkowej w odniesieniu do składek płaconych towarzystwu emerytalnemu mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może być uzasadnione konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego, jeżeli jego zagrożenie może stanowić to, że przeniesienie miejsca zamieszkania podatnika następuje pomiędzy chwilą zapłaty składek na program emerytalny a chwilą wypłaty odpowiadających im świadczeń, ponieważ to państwo członkowskie może przy takim tylko założeniu zostać pozbawione możliwości opodatkowania świadczeń odpowiadających odliczonym lub wyliczonym składkom.

Ponieważ przepisy traktatu dotyczące swobodnego świadczenia usług, swobodnego przepływu pracowników oraz swobody przedsiębiorczości sprzeciwiają się spornemu uregulowaniu, nie ma konieczności odrębnego rozpatrywania tego uregulowania w świetle art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału.

(por. pkt 64, 71–74, 76 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 30 stycznia 2007 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ pracowników – Swoboda świadczenia usług – Swobodny przepływ kapitału – Swoboda przedsiębiorczości – Podatek dochodowy – Zabezpieczenia na starość – Przystąpienie do towarzystwa emerytalnego mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – Ustawodawstwo podatkowe – Ograniczenie możliwości odliczenia lub wyłączenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu składek zapłaconych w ramach programu emerytalnego – Nadrzędne względy interesu ogólnego – Skuteczność kontroli podatkowych – Spójność systemu podatkowego – Symetria systemu podatkowego – Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania

W sprawie C-150/04

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 23 marca 2004 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, poczynkowo reprezentowana przez S. Tams, a następnie przez R. Lyala i H. Støvlbæk, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Danii, reprezentowanemu przez J. Molde'a, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

popieranemu przez

Królestwo Szwecji, reprezentowane przez A. Krusego, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwenient,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie, V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (sprawozdawca) i E. Juhász, prezesi izb, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet i A.Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: H. von Holstein, zastępcza sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 stycznia 2006 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 czerwca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich w swojej skardze wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy systemu ubezpieczeń na życie i systemu emerytalnego przewidujących, że prawo do odliczenia i prawo do wyłączenia z podstawy opodatkowania przysuguje jedynie w odniesieniu do składek zapłaconych na podstawie umów zawartych z towarzystwami emerytalnymi mającymi siedzibę w Danii, podczas gdy nie jest przyznawana żadna ulga podatkowa o podobnym charakterze w odniesieniu do składek zapłaconych na podstawie umów zawartych z towarzystwami ubezpieczeniowymi mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich (zwanego dalej „spornym uregulowaniem”), Królestwo Danii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 39 WE, 43 WE, 49 WE i 56 WE.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

2 Zakres zastosowania dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciowych sądach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15), zmienionej przez dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, str. 1, zwanej dalej „dyrektywą 77/799”), rozciągnięty został na podatki pośrednie.

3 Pierwszy motyw dyrektywy 77/799 stanowi:

„uchylanie się od zobowiązań podatkowych oraz unikanie płacenia podatków, przekraczające granice pojedynczych państw członkowskich, prowadzi do strat wpływów budżetowych oraz narusza zasady sprawiedliwego opodatkowania i może prowadzić do zakłóceń w przepływie kapitału oraz warunków konkurencji; z tego powodu zakłócają one funkcjonowanie wspólnego rynku”.

4 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy 77/799 przewiduje:

„W sąciowe sądach państw członkowskich, w zgodzie z przepisami niniejszej dyrektywy, udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatku dochodowego i od kapitału [...]”.

5 Artykuł 8 tej dyrektywy stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli temu przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji bił ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałby na przeszkodzie przepis prawa lub praktyka administracyjna.

2. Można odmówić udzielenia informacji, jeżeli prowadziłoby to do ujawnienia tajemnicy

handlowej, przemysłowej lub zawodowej, albo procesu produkcyjnego, bądź jeżeli rozpowszechnianie tej informacji naruszyłoby porządek publiczny.

3. Właściwa władza państwa członkowskiego może odmówić udzielenia informacji, jeżeli zainteresowane państwo nie jest w stanie z powodów prawnych lub faktycznych udzielić informacji o podobnym charakterze”.

6 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, str. 5) stanowi:

„Z zastrzeżeniem następujących przepisów, państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I”.

7 Członek X załącznika I do dyrektywy 88/361, dotycząca transferów wynikających z wypełniania umów ubezpieczeniowych, stanowi:

„A. Składki i płatności związane z ubezpieczeniem na życie

[...]

2) Umowy zawierane pomiędzy zagranicznymi zakładami ubezpieczeń na życie a rezydentami

[...]”.

Uregulowanie krajowe

8 Uregulowanie duńskie znajduje się w ustawie nr 816 z dnia 30 września 2003 r. bekendtgørelse om beskatningen af pensionsordninger m.v. (*Lovtidende* 2003 A, str. 5522), dotyczącej w szczególności opodatkowania programów emerytalnych, zwanej dalej „ustawą o opodatkowaniu emerytur”, zawierającej przepisy dotyczące opodatkowania programów emerytalnych, w tym ubezpieczeń na życie (zwanymi dalej „programami emerytalnymi”). Wprowadza ona rozróżnienie pomiędzy dwoma kategoriami programów emerytalnych, z których każda jest traktowana odmiennie pod względem podatkowym. Pierwsza kategoria programów emerytalnych zawarta została w rozdziale I tej ustawy i osoba objęta tym programem korzysta z ulg podatkowych. Druga kategoria programów emerytalnych została uregulowana w rozdziale II A tej ustawy i osoba objęta tym programem nie korzysta z żadnej ulgi podatkowej.

9 W odniesieniu do pierwszej kategorii programów emerytalnych ustawa o opodatkowaniu programów emerytalnych co do zasady przewiduje możliwość odliczenia lub wyłączenia z podstawy opodatkowania składek zapłaconych w ramach programu emerytalnego przewidzianego w rozdziale I tej ustawy, który odnosi się do składek dotyczących programów, do których przystępowo w ramach stosunku pracy, lub składek dotyczących prywatnych programów, do których przystępowo poza tym programem.

10 Świadczenia otrzymane z tytułu programu emerytalnego przewidziane w rozdziale I ustawy o opodatkowaniu emerytur są opodatkowane na poziomie osoby korzystającej z tych świadczeń. Świadczenia wypłacone z nadzieją terminu na podstawie programów emerytalnych wraz ze świadczeniami okresowymi, świadczenia wypłacone z nadzieją terminu na podstawie programów emerytalnych wraz z wypłatą kapitału i świadczeniami wypłaconymi zaliczkowo opodatkowane są różnymi stawkami podatkowymi.

11 Aby móc skorzystać z ulg podatkowych przewidzianych w rozdziale I ustawy o opodatkowaniu emerytur, program emerytalny powinien spełniać określone warunki, które dotyczą w szczególności wieku emerytalnego, osób uprawnionych do korzystania i charakteru świadczeń. Ponadto wymaga się spełnienia określonych przesłanek przez towarzystwo, do którego programu emerytalnego się przystępuje. Można przystąpić do programu emerytalnego prowadzonego przez towarzystwa ubezpieczeń na życie, kasy emerytalne lub instytucje finansowe.

12 Towarzystwa ubezpieczeń na życie powinny:

- posiadać siedzibę w Danii, lub
- prowadzi działalność w zakresie ubezpieczeń na życie w Danii za pośrednictwem stałego zakładu i posiadać zezwolenie organu nadzoru sektora finansowego na prowadzenie działalności w zakresie ubezpieczeń na życie, lub
- prowadzi działalność w zakresie ubezpieczeń na życie w Danii za pośrednictwem oddziału i posiadać zezwolenie w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

13 Kasy emerytalne powinny:

- podlegać lovbekendtgørelse nr. 148 om tilsyn med firmapensionskasser (ustawie nr 148 dotyczącej nadzoru nad kasami emerytalnymi przedsiębiorstw) z dnia 7 marca 2003 r. (*Lovtidende* 2003 A, str. 953), zgodnie z którą ich siedziba powinna znajdować się w Danii, lub
- podlegać lov nr 453 om finansiel virksomhed (ustawie nr 453 w sprawie działalności finansowej) z dnia 10 czerwca 2003 r. (*Lovtidende* 2003 A, str. 2822), która ma zastosowanie do określonych kas emerytalnych mających siedzibę w Danii, jak również do zagranicznych kas emerytalnych prowadzących działalność w Danii za pośrednictwem oddziału po uzyskaniu zezwolenia w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

14 Instytucje finansowe powinny:

- posiadać zezwolenie organu nadzoru sektora finansowego na prowadzenie działalności w Danii, co oznacza, że mają one siedzibę w tym państwie członkowskim, lub
- być instytucją kredytową prowadzącą działalność w Danii za pośrednictwem oddziału po uzyskaniu zezwolenia w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

15 Jeżeli chodzi o drugą kategorię programów emerytalnych, to rozdział II A ustawy o opodatkowaniu emerytur, zatytułowany „programy emerytalne, ubezpieczenia i pozostałe podlegające podatkowi dochodowemu”, zawiera przepisy dotyczące programów emerytalnych, które nie spełniają przesłanek, aby zostać objętym zakresem rozdziału I tej ustawy, jak również programów emerytalnych, w stosunku do których ubezpieczeni zrezygnowali z ich opodatkowania na podstawie rozdziału I.

16 Rzeczony rozdział II A obejmuje art. 53 A i 53 B i dotyczy w szczególności programów emerytalnych prowadzonych przez zagraniczne towarzystwa emerytalne.

17 Artykuł 53 A ustawy o opodatkowaniu emerytur stanowi:

„1. Przepisy ust. 2–5 znajdują zastosowanie w następujących przypadkach:

- 1) ubezpieczenia na życie niepodlegającego przepisom rozdziału 1,
- 2) ubezpieczenia na życie specjalnego przedanki rozdziału 1, w odniesieniu do którego jednakże osoba objęta ubezpieczeniem w chwili przystąpienia zrezygnowała z ich opodatkowania na podstawie przepisów rozdziału I,
- 3) programu emerytalnego prowadzonego przez kasę emerytalną niepodlegającego przepisom rozdziału 1,
- 4) programu emerytalnego prowadzonego przez kasę emerytalną, specjalnego przedanki zawarte w rozdziale 1, w odniesieniu do którego jednakże osoba nim objęta w chwili przystąpienia zrezygnowała z opodatkowania na podstawie przepisów rozdziału I, a także
- 5) ubezpieczeń chorobowych i wypadkowych, którymi objęty jest ubezpieczony.

2. Składki na programy emerytalne i inne ubezpieczenia wymienione w ust. 1 nie podlegają odliczeniu przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu. Przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu pracownika uwzględnia się składki zapłacone przez pracodawcę lub poprzedniego pracodawcę. [...]

3. Przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu brana jest pod uwagę rentowność programów ubezpieczeń na życie i emerytalnych, o których mowa w ust. 1 [...]

[...]

5. świadczenia z tytułu programów emerytalnych lub innych ubezpieczeń, o których mowa w ust. 1, nie są brane pod uwagę przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu”.

18 Artykuł 53 B tej ustawy stanowi:

„1. Niezależnie od art. 53 A przepisy ust. 4, 5 i 6 znajdują zastosowanie do ubezpieczeń na życie, o których mowa w art. 53 A ust. 1 pkt 1, do programów emerytalnych prowadzonych przez kasę emerytalną, o których mowa w art. 53 A ust. 1 pkt 3, i ubezpieczeń chorobowych i wypadkowych, o których mowa w art. 53 A ust. 1 pkt 5, o ile specjalne zostały przewidziane w ust. 2 i 3. To samo dotyczy zagranicznych programów emerytalnych prowadzonych przez instytucje finansowe.

2. Przystąpienie do programu emerytalnego lub innego ubezpieczenia, o których mowa w ust. 1, powinno nastąpić w momencie, w którym ubezpieczający lub osoba uprawniona do emerytury nie podlegali opodatkowaniu na podstawie art. 1 ustawy w sprawie opodatkowania u źródła lub też podlegali opodatkowaniu na podstawie art. 1 ustawy w sprawie opodatkowania u źródła, lecz byli rezydentami innego państwa, Wysp Owczych lub Grenlandii w rozumieniu przepisów konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

3. Wszystkie składowki na program emerytalny lub inne ubezpieczenia, o których mowa w ust. 1, zapłacone w okresie, w trakcie którego ubezpieczający się lub osoba uprawniona do emerytury nie podlegali opodatkowaniu lub nie byli rezydentami w Danii, powinny zostać odliczone od dochodu podlegającego opodatkowaniu zgodnie z przepisami podatkowymi państwa, w którym ubezpieczający lub osoba uprawniona mieli swoje miejsce zamieszkania w chwili opłacania składek lub te powinny zostać zapłacone przez pracodawcę w taki sposób, że nie byłyby one uwzględnione przy określaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu zainteresowanego zgodnie z ustawodawstwem, w którym ubezpieczający lub osoba uprawniona byli podatnikami lub rezydentami w chwili opłacania składek.

4. Do składek na programy emerytalne lub inne, o których mowa w ust. 1, znajduje zastosowanie art. 53 A ust. 2.

5. Podczas obliczania podlegającego opodatkowaniu dochodu nie uwzględnia się rentowności programów emerytalnych lub innych, o których mowa w ust. 1, w szczególności oprocentowania i udziału w zysku.

6. świadczenia z tytułu programów emerytalnych i innych ubezpieczeń, o których mowa w ust. 1, brane są pod uwagę przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu. [...] świadczenia nie są brane pod uwagę przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu, jeżeli stanowi one świadczenie wzajemne w zamian za składowki, które zostały zapłacone przez ubezpieczającego lub osobę uprawnioną w trakcie okresu następującego po dacie, w której zainteresowany stał się podatnikiem lub rezydentem Danii, a stawki te nie mogły być odliczone przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu zgodnie z ust. 4 i art. 53 A ust. 2”.

19 Z uwagi na powyższe rozważania oraz wyjaśnienia przedstawione Trybunałowi wydaje się, że ze spornego uregulowania wynika, po pierwsze, że składowki na programy emerytalne przewidziane w rozdziale II A ustawy o opodatkowaniu emerytur nie korzystają zatem ani z możliwości odliczenia, ani z możliwości wyłączenia z podstawy opodatkowania.

20 Po drugie, dochód osiągany z funduszy emerytalnych jest opodatkowany jako dochód kapitałowy zgodnie z art. 53 A ust. 3 ustawy o opodatkowaniu emerytur. Niemniej jednak jeżeli program emerytalny należy do zakresu art. 53 B tej ustawy, to osiągnięty dochód nie podlega opodatkowaniu.

21 Po trzecie, świadczenia wypłacone z tytułu programów emerytalnych przewidziane w art. 53 A ustawy o opodatkowaniu emerytur są zwolnione. świadczenia wypłacone z tytułu programów emerytalnych, o których mowa w art. 53 B tej ustawy, podlegają opodatkowaniu jako dochód osobisty, jeżeli ubezpieczający mógł odliczyć składowki lub wycofać je z podstawy opodatkowania.

22 Po czwarte, rzeczony art. 53 B przewiduje zagraniczne programy emerytalne, do których przystępują osoby, które w chwili przystąpienia nie były rezydentami Danii. Jeżeli ubezpieczony ma miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim i w okresie wypłacania emerytury nadal pozostaje jego rezydentem, wypłacone świadczenia podlegają opodatkowaniu w tym państwie. Artykuł ten przyznaje Danii podstawę prawną konieczną dla opodatkowania świadczeń wypłacanych z tytułu zagranicznych programów emerytalnych w przypadku, gdy to państwo członkowskie ma prawo do poboru podatku jako państwo miejsca zamieszkania na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Konwencje podatkowe o unikaniu podwójnego opodatkowania

Opodatkowanie ?wiadcze? pochodz?cych z systemów zabezpiecze? na staro?? na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Królestwo Danii.

23 Artyku? 18 modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i maj?tku przyj?tej przez Organizacj? Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwanej dalej „konwencj? OECD”) zasadniczo stanowi, ?e prywatne emerytury i renty podlegaj? co do zasady opodatkowaniu w pa?stwie miejsca zamieszkania osoby z nich korzystaj?cej.

24 Królestwo Danii zawar?o konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania z wieloma pa?stwami. Konwencje te oparte s? na zasadach konwencji OECD i ustanawiaj? w szczególno?ci prawo do opodatkowania ?wiadcze? wyp?acanych przez prywatne systemy emerytalne.

25 Przepisy odpowiadaj?ce art. 18 konwencji OECD znajduj? si? w konwencjach zawartych z jednej strony pomiędzy Królestwem Danii a, z drugiej strony Republik? Francusk? (konwencja z dnia 8 lutego 1957 r., art. 13), Republik? Austrii (konwencja z dnia 23 pa?dziernika 1961 r., zmieniona protoko?em z dnia 19 pa?dziernika 1970 r., art. 15), z Wielkim Ksi?stwem Luksemburga (konwencja z dnia 17 listopada 1980 r., art. 18), z Królestwem Niderlandów (konwencja z dnia 1 lipca 1996 r., art. 18), z Królestwem Hiszpanii (konwencja z dnia 3 lipca 1972 r., zmieniona protoko?em z dnia 17 marca 1999 r., art. 18 ust. 1). Przepis analogiczny do wy?ej przywo?anych przepisów znajduje si? w konwencji zawartej z Konfederacj? Szwajcarsk? (konwencja z dnia 23 listopada 1973 r., art. 18).

Mo?liwo?? odliczenia sk?adek na zagraniczne systemy zabezpieczenia na staro?? na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Królestwo Danii

26 Niektóre z konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Królestwo Danii umo?liwiaj? ubezpieczaj?cym maj?cym miejsce zamieszkania w umawiaj?cym si? pa?stwie odliczenie od dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu w tym pa?stwie sk?adek na programy emerytalne, do których osoby te przyst?pi?y w drugim umawiaj?cym si? pa?stwie.

27 Chodzi o konwencje zawarte ze Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (konwencja z dnia 11 listopada 1980 r., zmieniona protoko?em z dnia 13 pa?dziernika 1996 r., art. 28 ust. 3), z Królestwem Niderlandów (konwencja z dnia 1 lipca 1996 r., art. 5 ust. 5) oraz z Królestwem Szwecji (porozumienie dodatkowe z dnia 29 pa?dziernika 2003 r. do konwencji z dnia 23 wrze?nia 1996 r., art. 19, ust. 1-3). Podobny przepis znajduje si? w konwencji zawartej z Konfederacj? Szwajcarsk? (konwencja z dnia 1 lipca 1996 r., art. 25 ust. 4).

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi

28 W wezwaniach do usuni?cia uchybie? z dnia 5 kwietnia 1991 r. oraz z dnia 31 lipca 1992 r., podobnie jak i w wezwaniu uzupe?niaj?cym z dnia 11 kwietnia 2000 r., Komisja zwróci?a uwag? organów du?skich na niezgodno?? okre?lonych przepisów krajowych dotycz?cych odliczenia lub wy??czenia z podstawy opodatkowania sk?adek na programy emerytalne przy obliczaniu dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu z art. 39 WE, 43 WE, 49 WE i 56 WE.

29 W nast?pstwie odpowiedzi rz?du du?skiego z dnia 12 marca i 22 grudnia 1992 r. a tak?e 29 czerwca 2000 r., po wys?uchaniu w?adz du?skich na posiedzeniach w dniach 4 listopada 1997 r. i 14 stycznia 2000 r., w dniu 5 lutego 2003 r. Komisja skierowa?a do tego rz?du uzasadnion? opini?, w której stwierdzi?a, ?e poprzez utrzymanie spornego uregulowania Królestwo Danii naruszy?o zobowi?zania, które na nim ci??? na mocy przywo?anych artykułów.

30 W dniu 15 kwietnia 2003 r. w odpowiedzi na uzasadnion? opini? rz?d du?ski przyzna?, ?e

uregulowanie to może stanowić ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, swobodnym przepływie pracowników i w swobodzie przedsiębiorczości, jednakże stwierdzić, że nie stanowi ono przeszkody w swobodnym przepływie kapitału.

31 Rząd duński uważa jednak, że ograniczenia tych swobód są uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego dotyczącymi konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego. Jego zdaniem przepisy krajowe dotyczące opodatkowania emerytur są symetryczne, ponieważ istnieje bezpośredni związek pomiędzy możliwością odliczenia składek lub ich wyłączeniem z podstawy opodatkowania i opodatkowaniem wypłacanych świadczeń.

32 Stwierdzając, że wyjaśnienia udzielone przez Królestwo Danii w odpowiedzi na rzezon są uzasadnione opinii nie są wystarczające, Komisja podjęła decyzję o wniesieniu niniejszej skargi.

33 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 19 listopada 2004 r. Królestwo Szwecji zostało dopuszczone do wzięcia udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego stanowisko Królestwa Danii.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie ograniczeń w wykonywaniu swobód

34 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że pomimo iż podatki bezpośrednio należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak powinny one korzystać z tych kompetencji z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16, z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 32, oraz z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 25).

35 Należy zbadać, czy – tak jak twierdzi Komisja – sporne uregulowanie stanowi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, swobodnym przepływie pracowników o kapitału, a także w swobodzie przedsiębiorczości. Rząd duński kwestionuje jedynie istnienie jednej przeszkody w swobodnym przepływie kapitału.

36 W rzeczywistości bowiem zdaniem tego rządu sporne uregulowanie nie oznacza żadnego bezpośredniego ograniczenia transgranicznych transakcji dotyczących kapitału płaconego przez zagraniczne towarzystwa emerytalne lub na ich rzecz. Chodzi jedynie o ograniczenia pośrednie wynikające z ograniczeń, które uregulowanie to może powodować dla swobodnego świadczenia usług, swobodnego przepływu pracowników i swobody przedsiębiorczości.

37 W tym zakresie należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że świadczenie usług w dziedzinie ubezpieczeń stanowi usługę w rozumieniu art. 50 WE oraz że art. 49 WE sprzeciwia się każdemu uregulowaniu krajowemu, które bez obiektywnego uzasadnienia ogranicza możliwość usługodawcy skutecznego wykonywania tej wolności (zob. podobnie wyroki z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. str. I-1897, pkt 22, z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 25–27, a także ww. w sprawie Skandia i Ramstedt, pkt 22–24).

38 Ze względu na jednolity rynek oraz aby umożliwić realizację jego celów, art. 49 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich uregulowań krajowych, które czynią świadczenie usług między państwami członkowskimi trudniejszym niż świadczenie usług wyłączenie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Safir, pkt 23).

39 W niniejszej sprawie, aby towarzystwa emerytalne mające siedzibę w innych państwach

członkowskich mogły oferować na rynku duńskim swoje usługi finansowe korzystające z tych samych ulg podatkowych, co usługi oferowane przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę w Danii, muszą one posiadać w tym państwie oddział lub stały zakład.

40 W odniesieniu do art. 49 WE należy wyróżnić dwie kategorie sytuacji, w których ta przesłanka może mieć skutek zniechęcający. Po pierwsze, zniechęca się usługodawców do przybycia do Danii i prowadzenia tam działalności z uwagi na wiążące się z tym koszty. Taka sytuacja sama w sobie stanowi zaprzeczenie tej swobody (zob. podobnie wyroki z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-439/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-305, pkt 30, oraz z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-496/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2351, pkt 65). Po drugie, odbiorcy tych usług są zniechęceni do tego, aby przystępować do programów emerytalnych towarzystw emerytalnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim z uwagi na znaczenie, jakie w chwili przystąpienia do takiego programu ma możliwość uzyskania ulg podatkowych z tego tytułu (zob. ww. wyrok w sprawie Danner, pkt 31).

41 Po drugie, jeżeli chodzi o swobodny przepływ pracowników, to należy zauważyć, że pracownicy najemni wykonujący działalność zawodową w innym niż Królestwo Danii państwie członkowskim, a którzy następnie świadczą pracę w Królestwie Danii lub poszukują pracy w tym ostatnim państwie, zazwyczaj przystępi do programów emerytalnych towarzystw emerytalnych mających siedzibę w pierwszym państwie. Wynika z tego, że sporne przepisy mogą działać w szczególności na niekorzyść tych pracowników, którzy co do zasady są obywatelami innych państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, pkt 9, oraz z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, pkt 7).

42 Otóż w niniejszej sprawie uzależnienie przyznania prawa do odliczenia lub wyłączenia z podstawy opodatkowania składek od warunku przystąpienia do programu emerytalnego towarzystwa emerytalnego z siedzibą w Danii, ze względu na związane z nim postępowanie i koszty, może zniechęcić ubezpieczonego do przeniesienia miejsca zamieszkania do Danii, a co za tym idzie, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu pracowników.

43 Po trzecie, również z tych samych powodów, co wymienione powyżej, należy stwierdzić, że sporne uregulowanie stanowi takie ograniczenie w swobodzie osiedlania się w Danii niezależnych pracowników pochodzących z innego państwa członkowskiego.

44 W rzeczywistości bowiem poprzez nieprzyznanie żadnego prawa do odliczenia lub wyłączenia z podstawy opodatkowania składek zapłaconych towarzystwom emerytalnym mającym siedzibę w innym państwie członkowskim sporne uregulowanie może zniechęcić niezależnych pracowników do osiedlenia się w Danii.

45 Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że sporne uregulowanie stanowi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, swobodnym przepływie pracowników, a także w swobodzie przedsiębiorczości.

46 Niemniej jednak z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przepisy krajowe mogące utrudniać lub zniechęcać do wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie WE mogą jednak zostać dopuszczone, pod warunkiem że są one celowe i leżą w interesie ogólnym, są właściwe dla zapewnienia osiągnięcia tego celu oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. str. I-7409, pkt 40).

47 W związku z powyższym należy zbadać, czy stwierdzone ograniczenia mogą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, zmierzającymi z jednej strony, jak

twierdzi rząd duński, do zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego, oraz z drugiej strony, jak utrzymuje rząd szwedzki, do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, a także, co zostało podniesione w szczególności na rozprawie, do zapobiegania możliwościom unikania opodatkowania.

W przedmiocie przywołanego uzasadnienia

Odnosząc do skuteczności kontroli podatkowych i zapobiegania unikaniu opodatkowania

– Argumentacja stron

48 Zdaniem Komisji pozostałe środki zawarte w dyrektywie 77/799, takie jak cięcia na podatniku wymóg dostarczenia dowodów niezbędných do zbadania, czy przesłanki odliczenia lub wyłączenia z podstawy opodatkowania skadek, zostały spełnione w sposób wystarczający dla zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej. Dyrektywa ta, podobnie jak dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji budżetowych części systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.U. L 73, str. 18), zmieniona dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. L 175, str. 17), gwarantuje pobór podatku dochodowego w innych państwach członkowskich.

49 Podczas rozprawy rząd duński zwrócił uwagę na to, że skoro zakres zastosowania dyrektywy 76/308, zmienionej dyrektywą 2001/44, został rozciągnięty w 2001 r. na podatki bezpośrednio, to na zagraniczne towarzystwa emerytalne nie zostały nałożone żadne nowe obowiązki potrącenia podatku należnego od podatników mających miejsce zamieszkania w danym państwie członkowskim. Z tego też powodu zachowuje swoje warunki, w oparciu o które Trybunał Sprawiedliwości wydał wyżej wymieniony wyrok w sprawie Bachmann.

50 Zdaniem rządu szwedzkiego skutecznosc dyrektywy 77/799 jest ograniczona okolicznościami, że to prawa krajowe państw członkowskich określają informacje, którymi mogą one dysponować i które powinny przekazać na podstawie tej dyrektywy. W szczególności, co wynika z art. 8 tej dyrektywy, państwo członkowskie nie ma obowiązku udzielenia informacji, o której wystąpiono, jeżeli jego przepisy prawne sprzeciwiają się przeprowadzeniu dochodzenia, uzyskaniu lub wykorzystaniu tej informacji dla jego własnych celów lub jeżeli powoła się na przepisy o poufności.

– Ocena Trybunału

51 Trybunał orzekł, że walka z unikaniem opodatkowania (zob. wyroki z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 26, z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 57, a także z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 27) oraz skuteczność kontroli podatkowych (zob. wyroki z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 51, a także z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 31 i 32) stanowi nadrzędne względy interesu ogólnego, które są w stanie uzasadnić uregulowania mogące ograniczyć podstawowe swobody zagwarantowane przez traktat (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. str. I-8203, pkt 32).

52 W tym względzie należy przypomnieć, że dyrektywa 77/799 może zostać przywołana przez państwo członkowskie w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszystkich informacji, które są w stanie umożliwić mu prawidłowe ustalenie podatku dochodowego (zob. wyrok z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98

Vestergaard, Rec. str. I?7641, pkt 26), lub wszystkich informacji, które uzna ono za konieczne dla określenia dok?adnej kwoty podatku dochodowego nale?nego od podatnika na podstawie stosowanych przez nie przepisów (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 26).

53 Nale?y stwierdzi?, ?e w niniejszej sprawie organy du?skie mog? skontrolowa?, czy sk?adki rzeczywicie zosta?y zap?acone przez podatnika na rzecz towarzystwa maj?cego siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim. W rzeczywisto?ci zgodnie z art. 11 C ust. 1 i 3 ustawy nr 726 z dnia 13 sierpnia 2001 r. w sprawie kontroli podatkowej (bekendtgørelse af skattekontrolloven Lovtidende 2001 A, str. 4620), osoby, które przyst?pi?y do programu emerytalnego za granic? i które podlegaj? ca?kowitemu opodatkowaniu w Danii, maj? obowi?zek poinformowa? o tym administracj? podatkow?.

54 Je?eli chodzi o okoliczno??, i? art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 nie nak?ada na organy podatkowe pa?stw cz?onkowskich obowi?zku wspó?pracy w przypadku spe?nienia przes?anek przewidzianych w tym przepisie, to nie mo?e ona uzasadnia? braku mo?liwo?ci odliczenia lub wy??czenia z podstawy opodatkowania sk?adek zap?aconych w ramach programu emerytalnego. W rzeczywisto?ci bowiem nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby du?skie organy podatkowe wymaga?y od zainteresowanego dowodów, które uznaj? za niezb?dne, oraz, w razie potrzeby, aby odmówi?y odliczenia lub wy??czenia z podstawy opodatkowania w przypadku niedostarczenia dowodów (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Bachmann, pkt 18 i 20, oraz w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 11 i 13).

55 Wynika z tego, ?e trudno?ci zwi?zane z wymian? informacji w ?wietle dyrektywy 77/799, jako ?e nie umo?liwia ona skutecznej weryfikacji tego, czy zagraniczne programy emerytalne spe?niaj? przes?anki, od których sporne uregulowanie uzale?nia mo?liwo?? odliczenia lub wy??czenia z podstawy opodatkowania, nie uzasadniaj? ogranicze? stwierdzonych w pkt 45 niniejszego wyroku.

56 Je?eli chodzi o skuteczno?? kontroli opodatkowania emerytur wyp?acanych na rzecz ubezpieczaj?cych zamieszka?ych w Danii, to nale?y stwierdzi?, ?e mo?na j? zapewni? za pomoc? ?rodków mniej restrykcyjnych dla swobodnego ?wiadczenia us?ug ni? sporne uregulowanie, w szczególno?ci poprzez obowi?zek przedstawienia dowodów przez podatników w chwili wyst?powania przez nich z wnioskiem o odliczenie lub wy??czenie.

57 W rzeczywisto?ci bowiem nale?y zauwa?y?, ?e przed otrzymaniem emerytury wyp?acanej z systemu zarz?dzanego przez zagraniczne towarzystwo emerytalne podatnik zazwyczaj ju? wcze?niej wyst?pi? o odliczenie lub wy??czenie zap?aconych sk?adek. Wnioski o odliczenie lub wy??czenie i dowody dostarczone przez podatników przy okazji tych wniosków stanowi? w tym zakresie u?yteczne ?ród?o informacji o emeryturach, które nast?pnie b?d? wyp?acane tym podatnikom.

58 Nale?y ponadto podkre?li?, ?e sama tylko okoliczno??, i? podatnik p?aci sk?adki w ramach programu emerytalnego prowadzonego przez towarzystwo maj?ce siedzib? poza Dani?, nie mo?e uzasadnia? ogólnego domniemania unikania opodatkowania i uzasadnia? przepisu podatkowego zagra?aj?cego wykonywaniu swobody podstawowej zagwarantowanej przez traktat (zob. podobnie wyroki z dnia 26 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I?7587, pkt 45, oraz ww. z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27).

59 Z uwagi na powy?sze ograniczenia wynikaj?ce ze spornego uregulowania nie mog? zosta? uzasadnione przez skuteczno?? kontroli podatkowych i zapobieganie unikaniu opodatkowania.

W kwestii spójno?ci systemu podatkowego

– Argumentacja stron

60 Odnośnie do istnienia spójności systemu podatkowego Komisja uważa, że aby owa spójność była zachowana, muszą zostać spełnione dwa warunki. Po pierwsze, musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy odliczeniem lub wyłączeniem z podstawy opodatkowania składek i opodatkowaniem świadczeń oraz, po drugie, sporne uregulowanie powinno przewidywać możliwość przyznania prawa do odliczenia lub wyłączenia z podstawy opodatkowania składek zapłaconych na system emerytalny innego państwa członkowskiego, chyba że państwo miejsca zamieszkania nie może opodatkować świadczeń wypłacanych z tego systemu.

61 Zdaniem duńskiego rzędu, ponieważ sporne uregulowanie wyklucza opodatkowanie wypłacanych świadczeń wówczas, gdy nie można było odliczyć lub wyliczyć z podstawy opodatkowania składek, to ograniczenie lub wyłączenie możliwości odliczenia składek płaconych na rzecz towarzystw emerytalnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich będzie zgodne z traktatem. Przepisy duńskie są symetryczne w zakresie, w jakim nie opodatkują wypłacanych świadczeń, gdy nie przyznają one prawa do odliczenia lub wyłączenia zapłaconych składek, opodatkują te świadczenia wówczas, gdy przyznają one prawo do odliczenia lub wyłączenia tych składek. Spójność systemu podatkowego jest również zagwarantowana na poziomie jednego i tego samego podatnika.

62 Jeżeli chodzi o konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego, to Komisja uważa, że wszystkie programy emerytalne prowadzone przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę w innych państwach członkowskich powinny korzystać z tych samych ulg podatkowych, co programy emerytalne, do których przystępiono w Danii. Uwzględnienie konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego będzie stosowne jedynie w przypadku, gdy Królestwo Danii nie będzie miało prawa do opodatkowania wypłacanych świadczeń. Komisja dodaje, że to państwo członkowskie jedynie wtedy traci prawo do opodatkowania takich świadczeń wypłacanych ubezpieczającemu miejsce zamieszkania na jego terytorium, zarówno gdy do programu emerytalnego przystępiono na jego terytorium lub za granicą, jak i gdy ów ubezpieczający przeniósł miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego.

63 Zdaniem rzędu duńskiego niepewność dotyczyła tego, czy pobrany został podatek od świadczeń wypłacanych przez zagraniczne towarzystwa ubezpieczeniowe również stanowi decydujący czynnik, który uzasadnia konieczność zagwarantowania spójności systemu podatkowego. W rzeczywistości bowiem, przy okazji zmiany miejsca zamieszkania ubezpieczonego, organy danego państwa członkowskiego nie wiedzą w chwili opłacania składek, czy ten ubezpieczony wyemigruje oraz czy w związku z tym, na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatek nie zostanie zapłacony w państwie członkowskim, w którym opłacane były składki i przyznane zostały odliczenia lub wyłączenia, lecz w nowym państwie zamieszkania.

64 Rząd szwedzki zaznacza, że spójność systemu podatkowego oznacza, iż organy podatkowe jedynie wtedy dopuszczają możliwość odliczenia lub wyłączenia od podlegającego opodatkowaniu dochodu składek na programy emerytalne, gdy mają pewność co do tego, że kapitał wypłacony przez towarzystwo emerytalne przy wygaśnięciu programu emerytalnego rzeczywiście zostanie opodatkowany.

– Ocena Trybunału

65 W pierwszej kolejności należy rozważyć argument rzędu duńskiego, według którego Komisja, podnosząc, że nie można było powołać się na konieczność zapewnienia spójności

systemu podatkowego, w przypadku gdy Królestwo Danii nie mogłoby nadal opodatkowywać świadczeń wypłacanych przez zagraniczne towarzystwa emerytalne, to znaczy, w przypadku gdy ubezpieczający rezygnuje z miejsca zamieszkania w Danii, przywołany argument, który nie został zawarty w wezwaniu do usunięcia uchybień ani w uzasadnionej opinii.

66 W tym zakresie należy przypomnieć, że w ramach postępowania w sprawie uchybienia etap poprzedzający wniesienie skargi ma na celu umożliwienie państwu członkowskiemu, którego ono dotyczy, z jednej strony, zastosowania się do wyników z prawa wspólnotowego zobowiązań, a z drugiej strony, podniesienia w swojej obronie właściwych argumentów wobec sformułowanych przez Komisję zarzutów (zob. wyrok z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-494/01 Komisja przeciwko Irlandii, Zb.Orz. str. I-3331, pkt 33).

67 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że uzasadniona opinia Komisji oraz skarga powinny być oparte na identycznych zarzutach, przy czym nie muszą jednak w każdym przypadku dokadnie się zbiegać (zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-417/02 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. str. I-7973, pkt 17).

68 Ponieważ w niniejszej sprawie wysunięto jedynie argument mający na celu poparcie jednego z zarzutów sformułowanego w uzasadnionej opinii, przez który zamierza się wykazać, że spójność systemu podatkowego nie wystarcza do uzasadnienia ograniczeń wyżej wymienionych swobód, Komisja nie wystąpiła z nowym zarzutem ani też nie naruszyła prawa do obrony rzecznego.

69 Z powyższego wynika, że zarzut niedopuszczalności podniesiony przez rzecznego należy oddalić.

70 W kwestii uzasadnienia opartego na spójności systemu podatkowego nie budzi wątpliwości, że konieczność zachowania takiej spójności wymaga istnienia bezpośredniego związku pomiędzy ulgą podatkową i odpowiadającym jej obciążeniem podatkowym (zob. ww. wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 14, oraz wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18, a także ww. wyroki w sprawie ICI, pkt 29; w sprawie Vestergaard, pkt 24, z dnia 26 września 2000 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 35, a także w sprawie X i Y, pkt 52).

71 W tym względzie należy stwierdzić, że czynnik, który może stanowić zagrożenie dla spójności systemu podatkowego może stanowić to, tkwi w tym, iż przeniesienie miejsca zamieszkania zainteresowanego następuje pomiędzy chwilę zapłaty składek na program emerytalny a chwilę wypłaty odpowiadających im świadczeń, a nie w okolicznościach, że towarzystwo emerytalne znajduje się w innym państwie członkowskim.

72 W rzeczywistości bowiem w sytuacji, gdy rezydent rzecznego po przystąpieniu do programu emerytalnego towarzystwa emerytalnego mającego siedzibę w Danii korzysta z ulg podatkowych z tytułu składek zapłaconych w ramach tego programu, a następnie przed nadejściem terminu wypłaty świadczeń przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, Królestwo Danii zostaje pozbawione możliwości opodatkowania świadczeń odpowiadających odliczonym lub wyliczonym składekom, a przynajmniej wtedy, gdy zawarło z państwem członkowskim, do którego przeniesiono miejsce zamieszkania zainteresowanego, konwencję o unikaniu podwójnego opodatkowania wzorowaną na konwencji OECD. Niemniej jednak w podobnych okolicznościach taki skutek nie będzie wynikał z faktu, iż towarzystwo emerytalne będzie miało siedzibę za granicą.

73 Wręcz przeciwnie, nic nie stoi na przeszkodzie, aby Królestwo Danii wykonywało swoje obowiązki podatkowe w odniesieniu do świadczeń wypłacanych przez towarzystwo emerytalne

mające siedzibę w innym państwie członkowskim na rzecz podatnika, który nadal ma swoje miejsce zamieszkania w Danii w chwili ich wypłaty, w zamian za skądki, w odniesieniu do których przyznano odliczenie lub wyłączenie z podstawy opodatkowania. Jedynie w przypadku gdyby podatnik ten przed nadejściem terminu wypłaty świadcząc przeniósł swoje miejsce zamieszkania do państwa członkowskiego innego niż Królestwo Danii, mogłoby napotkać trudności w opodatkowaniu wypłacanych świadczeń, co tym samym wiązałoby się z zagrożeniem spójności duńskiego systemu podatkowego w dziedzinie opodatkowania emerytur prywatnych.

74 Wynika z tego, że uregulowanie krajowe, które w sposób powszechny odmawia przyznania ulgi podatkowej w odniesieniu do składek państwowych towarzystwu emerytalnemu mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może być uzasadnione przez konieczności zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

75 Z powyższego wynika, że sporne uregulowanie nie może być uzasadniane ani powodami dotyczącymi skuteczności kontroli podatkowych oraz walki z unikaniem opodatkowania, ani też konieczności zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

76 Ponieważ przepisy traktatu dotyczące swobodnego świadczenia usług, swobodnego przepływu pracowników oraz swobody przedsiębiorczości sprzeciwiają się spornemu uregulowaniu, nie ma konieczności odrębnego rozpatrywania tego uregulowania w świetle art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. str. I-10633, pkt 45).

77 W związku z powyższym należy stwierdzić, że przyjmując i utrzymując w mocy system ubezpieczeń na życie i system emerytalny, przewidujący, że prawo do odliczenia i prawo do wyłączenia z podstawy opodatkowania składek przysuguje jedynie w odniesieniu do składek państwowych na podstawie programów emerytalnych prowadzonych przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę w Danii, podczas gdy żadna ulga podatkowa o takim charakterze nie jest przyznawana w odniesieniu do składek państwowych na podstawie programów emerytalnych prowadzonych przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, Królestwo Danii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 39 WE, 43 WE i 49 WE.

W przedmiocie kosztów

78 Zgodnie z art. 69 § 2 akapit pierwszy regulaminu strona przegrywająca sprawę zostaje obciążona kosztami na żądanie strony przeciwnej. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Danii kosztami postępowania, a Królestwo Danii przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania. Na podstawie § 4 akapit pierwszy tego artykułu Królestwo Szwecji, które wstąpiło do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywa swoje własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) Przyjmując i utrzymując w mocy system ubezpieczeń na życie i system emerytalny, przewidujący, że prawo do odliczenia i wyłączenia z podstawy opodatkowania składek przysuguje jedynie w odniesieniu do składek państwowych na podstawie programów emerytalnych prowadzonych przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę w Danii, podczas gdy żadna ulga podatkowa o takim charakterze nie jest przyznawana w odniesieniu do składek państwowych na podstawie programów emerytalnych prowadzonych przez towarzystwa emerytalne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, Królestwo Danii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 39 WE, 43 WE i 49 WE.

- 2) **Królestwo Danii zostaje obciążone kosztami postępowania.**
- 3) **Królestwo Szwecji ponosi swoje własne koszty postępowania.**

Podpisy

* Język postępowania: duński.