

Zadeva C-150/04

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Kraljevini Danski

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosto gibanje delavcev – Svoboda opravljanja storitev – Prosti pretok kapitala – Svoboda ustanavljanja – Davek na dohodek – Pokojnine – Sklenitev zavarovanja pri pokojninski instituciji s sedežem v drugi državi članici – Davčna zakonodaja – Omejevanje odbitka oziroma neobdavčitve obdavčljivega dohodka za prispevke, plačane v okviru pokojninskega načrta – Nujni razlogi v splošnem interesu – Učinkovitost davčnega nadzora – Doslednost davčnega sistema – Simetričnost davčnega sistema – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja“

Povzetek sodbe

Prosto gibanje oseb – Delavci – Svoboda ustanavljanja – Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja

(členi 39 ES, 43 ES in 49 ES)

Obveznosti iz členov 39 ES, 43 ES in 49 ES ne izpolni država članica, ki določi, da se pravici do davčnega odbitka ali do izključitve prispevkov, vplačanih v okviru pokojninskega načrta iz obdavčljivega prihodka, priznata le za prispevke, plačane v okviru pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem na ozemlju te države članice, medtem ko se za prispevke, plačane na podlagi pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem v drugih državah članicah, ne prizna nobena taka davčna olajšava.

Take ureditve, ki na splošno zavračajo priznanje davčnih ugodnosti za prispevke, vplačane pri pokojninski instituciji s sedežem v drugi državi članici, ni mogoče upravičiti z nujnostjo zagotavljanja doslednosti nacionalnega davčnega sistema, ker je dejavnik, ki bi lahko negativno vplival na to doslednost, nepričakovan prenos stalnega prebivališča zavezanca v obdobju med plačevanjem prispevkov v pokojninski načrt in izplačilom ustreznih dajatev, saj bi le v tem primeru zadevna država izgubila možnost obdavčitve dajatev, ki ustrezajo odbitim oziroma neobdavčnim prispevkom.

Ker določbe Pogodbe o svobodi opravljanja storitev, prostem gibanju delavcev in svobodi ustanavljanja nasprotujejo zadevni ureditvi, te ureditve ni treba posebej preučiti z vidika člena 56 ES, ki se nanaša na prosti pretok kapitala.

(Glej točke 64, od 71 do 74, 76 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 30. januarja 2007(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosto gibanje delavcev – Svoboda opravljanja storitev – Prosti pretok kapitala – Svoboda ustanavljanja – Davek na dohodek – Pokojnine – Sklenitev zavarovanja pri pokojninski instituciji s sedežem v drugi državi članici – Davčna zakonodaja – Omejevanje odbitka oziroma neobdavčitve obdavčljivega dohodka za prispevke, plačane v okviru pokojninskega načrta – Nujni razlogi v splošnem interesu – Učinkovitost davčnega nadzora – Doslednost davčnega sistema – Simetričnost davčnega sistema – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja“

V zadevi C-150/04,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 23. marca 2004,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo je sprva zastopala S. Tams, nato R. Lyal in H. Støvlbæk, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Danski, ki jo zastopa J. Molde, zastopnik,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Švedske, ki jo zastopa A. Kruse, zastopnik,

intervenientka,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kriš (poročevalec) in E. Juhász, predsedniki senatov, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Schieman, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 31. januarja 2006,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. junija 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Danska s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi ureditev življenjskih in pokojninskih zavarovanj, ki je določala, da se pravici do odbitka in do neobdavčitve prispevkov priznata le za prispevke, plačane

v okviru pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem na Danskem, medtem ko se za prispevke, plažane na podlagi pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem v drugih državah žlanicah, ne prizna nobena taka davžna olajšava (v nadaljevanju: zadevna ureditev), ni izpolnila obveznosti iz žlenov 39 ES, 43 ES, 49 ES in 56 ES.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

2 Podrožje uporabe Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoži pristojnih organov držav žlanic na podrožju neposredne obdavžitve (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799), je odslej razširjeno še na posredne davke.

3 V prvi uvodni izjavi Direktive 77/799 je navedeno:

„ker vodijo prakse davžne utaje in izogibanja plažilu davka, ki se razširjajo prek meja držav žlanic, v proražunske izgube in kršitve nažela poštene obdavžitve in so odgovorne za izkrivljanje pretoka kapitala in pogojev konkurence; ker torej vplivajo na delovanje skupnega trga“.

4 žlen 1(1) Direktive 77/799 doloža:

„V skladu z doložbami te direktive si pristojni organi držav žlanic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogožile pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje [...]“

5 žlen 8 te direktive natanžneje doloža:

„1. Ta direktiva ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, že državi žlanici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprežujejo, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.

2. Posredovanje informacij je mogože zavrniti, kadar bi to vodilo v razkritje poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti ali poslovnega procesa ali kadar bi bilo razkritje informacij v nasprotju z javnim redom.

3. Pristojni organ države žlanice lahko odkloni zagotovitev informacij, že zadevna država iz praktižnih ali pravnih razlogov ni sposobna zagotoviti podobnih informacij.“

6 žlen 1(1) Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju žlena 67 Pogodbe (žlen, razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL L 178, str. 5) doloža:

„Države žlanice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav žlanic, brez poseganja v nadaljnje doložbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.“

7 Oddelek X Priloge I k Direktivi 88/361 o prenosih pri izvedbi zavarovalnih pogodb natanžneje doloža:

„A. Premije in plažila v zvezi z življenjskim zavarovanjem

[...]

2. Pogodbe, sklenjene med tujimi zavarovalnicami, ki opravljajo posle življenjskega zavarovanja, in rezidenti.“

Nacionalna ureditev

8 Danska ureditev, uzakonjena z zakonom št. 816 o obdavčitvi pokojninskih naštov (bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v.) z dne 30. septembra 2003 (*Lovtidende* 2003 A, str. 5522, v nadaljevanju: zakon o obdavčitvi pokojnin) vsebuje določbe o obdavčitvi pokojninskih naštov, med njimi življenjskih zavarovanj (v nadaljevanju: pokojninski našrti). Razlikuje med dvema vrstama pokojninskih naštov, ki se različno davčno obravnavajo. Za prvo vrsto pokojninskih naštov se uporablja oddelek I tega zakona in njegov naslovnik je upravičen do davčnih ugodnosti. Druga vrsta je urejena v oddelku II A navedenega zakona, njegov naslovnik pa ni upravičen do nobenih davčnih ugodnosti.

9 Kar zadeva prvo vrsto pokojninskih naštov, zakon o obdavčitvi pokojnin v bistvu določa odbitke oziroma neobdavčitev prispevkov, plaanih v okviru pokojninskega našrta iz oddelka I tega zakona, ko gre za prispevke za našrte zavarovanj, sklenjenih v okviru delovnega razmerja oziroma za prispevke za zasebne našrte zavarovanj, ki niso sklenjeni v okviru delovnega razmerja.

10 Dajatve, prejete iz naslova pokojninskega našrta, zajetega v oddelku I zakona o obdavčitvi pokojnin, so obdavčene na ravni upravičenca. Dajatve, izplačane iz naslova pokojninskega našrta ob zapadlosti s periodičnimi izplačili, dajatve, prejete iz naslova pokojninskega našrta ob zapadlosti z izplačilom kapitala in dajatve z vnaprejšnjimi plačili so obdavčene po različnih stopnjah.

11 Da bi bil upravičen do davčnih ugodnosti, določenih v oddelku I zakona o obdavčitvi pokojnin, mora pokojninski našrt izpolnjevati določene pogoje, ki se nanašajo predvsem na pokojninsko starost, pooblašene upravičence in naravo izplačila. Poleg tega so določene zahteve za pokojninske institucije, s katerimi je sklenjen našrt zavarovanja. Pokojninski našrti morajo biti sklenjeni s podjetji, ki opravljajo posle življenjskega zavarovanja, s pokojninskimi blagajnami ali finančnimi ustanovami.

12 Podjetja, ki opravljajo posle življenjskega zavarovanja, morajo:

- imeti sedež na Danskem, ali
- opravljati dejavnost sklepanja življenjskih zavarovanj na Danskem prek stalne poslovne enote, ki ima dovoljenje organa za nadzor finančnega sektorja, da tam opravlja dejavnost sklepanja življenjskih zavarovanj, ali
- opravljati dejavnost sklepanja življenjskih zavarovanj na Danskem prek podružnice, ki ima dovoljenje v drugi državi članici Evropske unije.

13 Za pokojninske blagajne se uporablja:

- zakon št. 148 o nadzoru pokojninskih blagajn podjetij (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser) z dne 7. marca 2003 (*Lovtidende* 2003 A, str. 953), ki predpostavlja, da imajo sedež na Danskem, ali
- zakon št. 453 o finančnih dejavnostih (lov št. 453 om finansiel virksomhed) z dne 10. junija 2003 (*Lovtidende* 2003 A, str. 2822), ki zajema določene pokojninske blagajne s sedežem na Danskem in tuje pokojninske blagajne, ki na Danskem opravljajo dejavnost prek podružnice,

potem ko so pridobile dovoljenje v drugi državi članici Evropske unije.

14 Finančne ustanove morajo:

- imeti dovoljenje organa za nadzor finančnega sektorja, da na Danskem opravljajo dejavnost, kar predpostavlja, da imajo sedež v tej državi članici, ali
- biti kreditna ustanova, ki na Danskem opravlja dejavnost prek podružnice, potem ko so pridobile dovoljenje v drugi državi članici Evropske unije.

15 Kar zadeva drugo vrsto pokojninskih načrtov, vsebuje oddelek II A zakona o obdavčitvi pokojnin, z naslovom „Pokojninski načrti, zavarovanja in drugo, od katerih se plača davek na dohodek“, določbe o pokojninskih načrtih, ki ne izpolnjujejo pogojev za uporabo oddelka I tega zakona, in pokojninskih načrtih, za katere se je zavarovanec odpovedal obdavčitvi v skladu s tem oddelkom I.

16 Navedeni oddelek II A zajema člena 53 A in 53 B ter se nanaša predvsem na pokojninske načrte, sklenjene pri tujih pokojninskih institucijah.

17 Člen 53 A zakona o obdavčitvi pokojnin določa:

„1. Določbe odstavkov od 2 do 5 se uporabljajo v naslednjih primerih:

- (1) za življenjsko zavarovanje, za katero ne veljajo določbe poglavja 1,
- (2) za življenjsko zavarovanje, ki izpolnjuje pogoje poglavja 1, za katero pa se je imetnik zavarovanja ob sklenitvi odpovedal obdavčitvi v skladu z določbami oddelka I,
- (3) za pokojninski načrt, sklenjen pri pokojninski blagajni, za katero ne veljajo določbe poglavja 1,
- (4) za pokojninski načrt, sklenjen pri pokojninski blagajni, ki izpolnjuje pogoje iz poglavja 1, za katerega pa se je upravičenec ob sklenitvi odpovedal obdavčitvi v skladu z določbami oddelka I, in
- (5) za zdravstvena in nezgodna zavarovanja, katerih imetnik je zavarovanec.

2. Premije in prispevki za pokojninske načrte in druga zavarovanja, naštetá v odstavku 1, se pri izračunu obdavčljivega dohodka ne morejo odbiti. Pri izračunu obdavčljivega dohodka zaposlenega se upoštevajo premije in prispevki, ki jih je plačal delodajalec oziroma nekdanji delodajalec. [...]

3. Pri izračunu obdavčljivega dohodka se upošteva donos življenjskih in pokojninskih zavarovanj, zajetih v členu 1 [...]

[...]

5. Dajatve iz naslova pokojninskih načrtov in drugih zavarovanj, navedenih v odstavku 1, se pri izračunu obdavčljivega dohodka ne upoštevajo.“

18 Člen 53 B istega zakona določa:

„1. Ne glede na člen 53 A se določbe odstavkov 4, 5 in 6 uporabljajo za življenjska zavarovanja, navedena v členu 53 A(1), točka 1, za pokojninske načrte, sklenjene pri pokojninskih blagajnah, navedenih v členu 53 A (1), točka 3, in za zdravstvena in nezgodna zavarovanja, navedena v členu 53 A (1), točka 5, če so izpolnjeni pogoji iz odstavkov 2 in 3. Enako velja za tuje

pokojninske na?rte, sklenjene pri finan?nih ustanovah.

2. Pokojninski na?rt oziroma druga zavarovanja, navedena v odstavku 1, morajo biti sklenjena v ?asu, ko sklenitelj zavarovanja oziroma upravi?enec do pokojnine ni bil zavezan za pla?ilo davka na podlagi ?lena 1 zakona o davku, odtegnjenemu pri viru, ali ko je bil zavezan k pla?ilu davka na podlagi ?lena 1 zakona o davku, odtegnjenemu pri viru, vendar pa je bil rezident tuje dr?žave, Ferskih otokov ali Grenlandije v smislu konvencije o odpravi dvojnega obdav?evanja.

3. Vse prispevke pokojninskega na?rta oziroma drugih zavarovanj, navedenih v odstavku 1, pla?ane v obdobju, v katerem sklenitelj zavarovanja oziroma upravi?enec do pokojnine ni bil zavezan za pla?ilo davka oziroma ni bil danski rezident, je treba odbiti od pozitivnega obdav?ljivega dohodka v skladu z dav?no zakonodajo dr?žave, v kateri je bil sklenitelj zavarovanja oziroma upravi?enec zavezan za pla?ilo davka oziroma rezident v trenutku pla?ila prispevkov oziroma jih je pla?al tak delodajalec, da se skladno z dav?no zakonodajo dr?žave, v kateri je bil sklenitelj zavarovanja oziroma upravi?enec do pokojnine zavezan k pla?ilu davka oziroma rezident v trenutku pla?il prispevkov, pri izra?unu obdav?ljivega dohodka zadevne osebe niso upoštevali.

4. Kar zadeva premije in prispevke za pokojninske na?rte in drugo, navedeno v odstavku 1, se uporablja ?len 53 A(2).

5. Pri izra?unu obdav?ljivega dohodka se ne upošteva donos pokojninskih na?rtov oziroma drugega, navedenega v odstavku 1, predvsem obresti in udeležba pri dobi?ku.

6. Dajatve iz naslova pokojninskih na?rtov in drugih zavarovanj, navedenih v odstavku 1, so zajete v izra?unu obdav?ljivega dohodka. [...] V izra?unu obdav?ljivega dohodka niso zajete dajatve, ?e predstavljajo protidajatev za prispevke, ki jih je pla?al sklenitelj zavarovanja oziroma upravi?enec v obdobju po datumu, ko je zadevna oseba postala zavezana za pla?ilo davka oziroma danski rezident in ki niso bili odbiti pri izra?unu obdav?ljivega dohodka v skladu z odstavkom 4 in 53 A(2).“

19 Upošteva se zgoraj navedene preudarke in obrazložitve, predložene Sodiš?u, iz zadevne ureditve lahko sklepamo, prvi?, da prispevki za pokojninske na?rte, zajete v oddelku II A zakona o obdav?itvi pokojnin, niso upravi?eni niti do odbitka niti do pravice do neobdav?itve.

20 Drugi?, teko?i donos prihrankov je obdav?en kot dobi?ek iz kapitala v skladu s ?lenom 53 A(3) zakona o obdav?itvi pokojnin. ?e se za pokojninski na?rt uporablja ?len 53 B tega zakona, teko?i donos vseeno ni obdav?ljiv.

21 Tretji?, dajatve iz naslova pokojninskih na?rtov, zajetih v ?lenu 53 A zakona o obdav?itvi pokojnin, so oproš?ene pla?ila davka. Dajatve iz naslova pokojninskih na?rtov, zajetih v ?lenu 53 B tega zakona, so obdav?ene kot osebni dohodek, ?e je lahko sklenitelj zavarovanja te prispevke odbil oziroma ti niso bili obdav?ljivi.

22 ?etrti?, navedeni ?len 53 B zajema v tujini sklenjene pokojninske na?rte oseb, ki ob sklenitvi niso prebivale na Danskem. ?e je zavarovanec prebival v tej dr?žavi ?lanici in je še vedno rezident ob izpla?ilu pokojnine, se dodeljene dajatve obdav?ijo v tej dr?žavi. Ta ?len daje Danski pravno podlago za obdav?itev dajatev, izpla?anih iz naslova tujih pokojninskih na?rtov v primeru, ko ima ta dr?žava ?lanica pravico nalo?iti davek kot dr?žava stalnega prebivališ?a na podlagi konvencije proti dvojnemu obdav?evanju.

Konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja

Obdav?itev dajatev, izpla?anih iz pokojninskih sistemov, na podlagi konvencij o izogibanju

dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Danska

23 člen 18 Vzorčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: Konvencija OECD) v bistvu določa, da se zasebne pokojnine na celoma obdavčijo v državi stalnega prebivališča upravičenca.

24 Kraljevina Danska je sklenila konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja s številnimi državami. Te konvencije sledijo načelu Konvencije OECD in določajo med drugim pravico do obdavčitve dajatev, izplačanih iz sistemov zasebnih pokojnin.

25 Določbe, ki ustrezajo členu 18 Konvencije OECD, so zajete v konvencijah, sklenjenih med na eni strani Kraljevino Dansko in na drugi strani Francosko republiko (Konvencija z dne 8. februarja 1957, člen 13), Republiko Avstrijo (Konvencija z dne 23. oktobra 1961, kot je bila spremenjena s Protokolom z dne 19. oktobra 1970, člen 15), Velikim vojvodstvom Luksemburg (Konvencija z dne 17. novembra 1980, člen 18), Kraljevino Nizozemsko (Konvencija z dne 1. julija 1996, člen 18), Kraljevino Španijo (Konvencija z dne 3. julija 1972, kot je bila spremenjena s Protokolom z dne 17. marca 1999, člen 18(1)). Določba, ki je podobna navedenim, je tudi v Konvenciji, sklenjeni s Švicarsko konfederacijo (Konvencija z dne 23. novembra 1973, člen 18).

Odbitek prispevkov v tuje pokojninske sisteme na podlagi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Danska

26 Določene konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Danska, skleniteljem zavarovanj, ki prebivajo v eni državi pogodbenici, dopušča, da od v tej državi obdavčljivega dohodka odbijejo prispevke za pokojninske načrte, ki so jih sklenili v drugi državi pogodbenici.

27 Gre za konvencije, sklenjene z Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska (Konvencija z dne 11. novembra 1980, kot je bila spremenjena s Protokolom z dne 13. oktobra 1996, člen 28(3)), Kraljevino Nizozemsko (Konvencija z dne 1. julija 1996, člen 5(5)) in Kraljevino Švedsko (Dodatni sporazum z dne 29. oktobra 2003 h Konvenciji z dne 23. septembra 1996, člen 19, od (1) do (3)). Ustrezna določba je tudi v Konvenciji, sklenjeni s Švicarsko konfederacijo (Konvencija z dne 23. novembra 1973, člen 25(4)).

Predhodni postopek

28 S pisnima opominoma z dne 5. aprila 1991 in 31. julija 1992 in z dodatnim pisnim opominom z dne 11. aprila 2000 je Komisija usmerila pozornost danskih organov na neskladnost določenih nacionalnih določb o odbitkih oziroma neobdavčitvi prispevkov za pokojninske načrte pri izračunu obdavčljivega dohodka s členi 39 ES, 43 ES, 49 ES in 56 ES.

29 Potem ko je prejela odgovore danske vlade z dne 12. marca in 22. decembra 1992 ter 29. junija 2000 in potem ko so se danski organi izrekli na sestankih 4. novembra 1997 in 14. januarja 2000, je Komisija 5. februarja 2003 na to vlado naslovila obrazloženo mnenje, v katerem je sklenila, da Kraljevina Danska s tem, da je ohranila v veljavi zadevno ureditev, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi navedenih členov.

30 Danska vlada je 15. aprila 2003 v odgovoru na obrazloženo mnenje Komisije priznala, da bi lahko ta ureditev ovirala svobodo opravljanja storitev, prosto gibanje delavcev in svobodo ustanavljanja, zatrjevala pa je, da naj ne bi pomenila omejitev za prosti pretok kapitala.

31 Danska vlada kljub temu meni, da so omejitve navedenih svobod upravičene z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki se nanašajo na nujnost zagotavljanja doslednosti nacionalnega

davžnega sistema. Po mnenju te vlade naj bi bile nacionalne določbe o obdavčitvi pokojnin simetrične, saj naj bi bila podana neposredna zveza med odbitkom oziroma neobdavčitvijo prispevkov in obdavčitvijo dajatev.

32 Ker Komisija je menila, da pojasnila, ki jih je podala Kraljevina Danska v odgovoru na navedeno obrazloženo mnenje, niso bila zadovoljiva, je vložila to tožbo.

33 S sklepom predsednika Sodišča z dne 19. novembra 2004 je bila Kraljevini Švedski dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Danske.

Tožba

Omejitve svobod

34 Uvodoma je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvajati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16; z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 32, in z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 25).

35 Preučiti je treba, ali zadevna ureditev, tako kot zatrjuje Komisija, omejuje svobodo opravljanja storitev, prosto gibanje delavcev in prosti pretok kapitala ter svobodo ustanavljanja. Danska vlada izpodbija le obstoj omejitve prostega pretoka kapitala.

36 Po mnenju te vlade naj namreč posledica zadevne ureditve ne bi bila nobena neposredna omejitev čezmejnih transakcij v zvezi s kapitalom, vplačanim tujim pokojninskim institucijam oziroma bi ga te izplačale. Šlo naj bi le za posredne omejitve, ki izhajajo iz omejitev, ki bi jih lahko imela ta ureditev za svobodo opravljanja storitev, prosto gibanje delavcev in svobodo ustanavljanja.

37 Glede tega je treba najprej opozoriti, da gre pri opravljanju storitev na področju zavarovalništva za storitve v smislu člena 50 ES in da člen 49 ES nasprotuje uporabi vsakršne nacionalne zakonodaje, ki bi omejevala možnost ponudnika storitev, da to svobodo učinkovito izvršuje, ne da bi jo objektivno upravičila (glej v tem smislu sodbi z dne 28. aprila 1998 v zadevi Safir, C-118/96, Recueil, str. I-1897, točka 22, in z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točke od 25 do 27, ter zgoraj navedeno sodbo Skandia in Ramstedt, točke od 22 do 24).

38 Z vidika enotnega trga in da bi bilo mogoče uresničiti njegov namen, člen 49 ES nasprotuje uporabi vsakršnega nacionalnega predpisa, katerega posledica je, da opravljanje storitev med državami članicami postane težavnejše kot opravljanje storitev izključno znotraj države članice (glej zgoraj navedeno sodbo Safir, točka 23).

39 V tem primeru morajo imeti pokojninske institucije s sedežem v drugih državah članicah, da bi lahko na danskem trgu ponudile svoje storitve, ki bi imele enake davčne ugodnosti, kot jih ponujajo pokojninske institucije s sedežem na Danskem, v tej državi podružnico oziroma stalno poslovno enoto.

40 Glede člena 49 ES je treba razlikovati med dvema vrstama položajev, v katerih ima lahko tak pogoj odvrnilni učinek. Po eni strani ponudnike storitev odvrtajo od ustanavljanja na Danskem stroški, ki so s tem povezani. Tak položaj sam po sebi pomeni zanikanje te svobode (glej v tem smislu sodbi z dne 15. januarja 2002 v zadevi Komisija proti Italiji, C-439/99, Recueil,

str. I-305, točka 30, in z dne 11. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-496/01, Recueil, str. I-2351, točka 65). Po drugi strani se naslovnike teh storitev odvrta od sklepanja pokojninskih nartov s pokojninskimi institucijami s sedežem v drugi državi članici, glede na pomen možnosti, ki nastane ob sklenitvi takega narta, da iz tega naslova pridobi davno olajšavo (glej zgoraj navedeno sodbo Danner, točka 31).

41 Drugi, kar zadeva prosto gibanje delavcev, je treba opozoriti, da so delavci, ki so v drugi državi članici kot Kraljevini Danski opravljali poklicno dejavnost in ki so se nato zaposlili v slednji državi članici oziroma v njej iščejo zaposlitev, pokojninske narte običajno sklenili z institucijami s sedežem v prvi državi. Iz tega sledi tveganje, da bi bile lahko zadevne določbe v škodo predvsem tistih delavcev, ki so praviloma državljani drugih držav članic (glej v tem smislu sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 9, in v zadevi Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 7).

42 Sicer pa je v tem primeru podelitev pravice do odbitka oziroma neobdavčitve prispevkov pod pogojem, da je pokojninski nart sklenjen pri pokojninski instituciji s sedežem na Danskem, taka, da s postopki in stroški, ki jih povzroča, odvrta, da zavarovanec prenese stalno prebivališče na Dansko, in s tem pomeni omejitev prostega gibanja delavcev.

43 Tretji, iz enakih razlogov, kot so navedeni zgoraj, je treba šteti, da zadevna ureditev omejuje tudi svobodo ustanavljanja neodvisnih delavcev, ki prihajajo iz druge države članice, na Danskem.

44 Pravzaprav lahko zadevna ureditev s tem, da ne daje nobene pravice do odbitka oziroma neobdavčitve za prispevke, plačane pokojninskim institucijam s sedežem v drugih državah članicah, neodvisne delavce odvrta od ustanavljanja na Danskem.

45 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da pomeni zadevna ureditev omejitev svobode opravljanja storitev, prostega gibanja delavcev in svobode ustanavljanja.

46 Vendar pa iz ustaljene sodne prakse izhaja, da so taki nacionalni ukrepi, ki bi lahko ovirali ali naredili izvrševanje s Pogodbo ES zagotovljenih temeljnih svobod manj privlačno, sprejemljivi, če zasledujejo cilje v splošnem interesu, so primerni za zagotovitev uresnitve teh ciljev in ne presegajo nujno potrebnega za uresnitev zasledovanega cilja (glej sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZDl., str. I-7409, točka 40).

47 Zato je treba preveriti, ali je mogoče ugotovljene omejitve upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, katerih cilj je prvi, tako kot zatrjuje danska vlada, zagotoviti doslednost nacionalnega davnega sistema, in drugi, kot zatrjuje švedska vlada, zagotoviti učinkovit finančni nadzor, in kot je bilo poudarjeno predvsem na obravnavi, preprečiti tveganje davnega izogibanja.

Uveljavljani upravičeni razlogi

Učinkovitost davnega nadzora in preprečevanje davnega izogibanja

– Trditve strank

48 Po mnenju Komisije bi bila druga sredstva, zajeta v Direktivi 77/799, kot je zahteva, da davni zavezanec predloži dokaze, ki so potrebni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za odbitek oziroma neobdavčitev prispevkov, dovolj za zagotovitev učinkovitosti davnega sistema. Ta direktiva naj bi tako kot Direktiva Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin (UL L 73, str. 18), kot je bila

spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 (UL L 175, str. 17), zagotavljala izterjavo davkov na dohodek v drugih državah članicah.

49 Na obravnavi je danska vlada zatrjevala, da prav se je področno uporabe Direktive 76/308, kot je bila spremenjena z Direktivo 2001/44, leta 2001 razširilo na neposredne davke, pa tujim pokojninskim institucijam ni bila naložena nobena nova obveznost za zadržanje davka, ki ga morajo plačati davčni zavezanci s stalnim prebivališčem v zadevni državi članici. Zato še vedno veljajo okoliščine, v katerih je Sodišče izdalo zgoraj navedeno sodbo Bachmann.

50 Po mnenju švedske vlade naj bi bila učinkovitost Direktive 77/799 omejena z dejstvom, da je nacionalno pravo držav članic tisto, ki določa informacije, s katerimi lahko razpolagajo in ki jih morajo posredovati na podlagi te direktive. Še posebej ker, kot izhaja iz člena 8 navedene direktive, državi članici ni treba zagotoviti informacij, za katere je bila zaprošena, če ji njena zakonodaja preprečuje, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne potrebe oziroma če se sklicuje na ureditev o zaupnosti.

– Presoja Sodišča

51 Sodišče je presodilo, da sta boj proti davčnemu izogibanju (glej sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 26; z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 57, in z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz, C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točka 27) in učinkovitost davčnega nadzora (glej sodbi z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 51, in z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točki 31 in 32) nujna razloga v splošnem interesu, s katerima je mogoče upravičiti ureditev, ki omejuje s Pogodbo zagotovljene temeljne svobode (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 32).

52 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se lahko država članica sklicuje na Direktivo 77/799, zato da bi od pristojnih organov druge države članice pridobila vse informacije, ki bi ji lahko omogočile pravilno odmero davkov na dohodek (glej sodbo z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 26), oziroma vse informacije, za katere meni, da so potrebne za oceno natančnega zneska davka na dohodek, ki ga mora plačati davčni zavezanec, glede na zakonodajo, ki jo uporabi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Wielockx, točka 26).

53 V tem primeru je treba ugotoviti, da imajo danski organi možnost preveriti, ali je davčni zavezanec prispevke dejansko plačal instituciji s sedežem v drugi državi članici. Pravzaprav so po členu 11 C(1) in (3) zakona št. 726 o davčnem nadzoru (Bekendtgørelse af skattekontrolloven) z dne 13. avgusta 2001 (Lovtidende 2001 A, str. 4620) osebe, ki so sklenile pokojninski našt v tujini in ki so v celoti davčni zavezanci na Danskem, dolžne o njem obvestiti davčno upravo.

54 Okoliščina, da člen 8(1) Direktive 77/799 ne nalaga sodelovanja davčnih organov držav članic, kadar so izpolnjeni pogoji, ki jih ta določba našteva, pa ne more upravičiti neobstoja odbitka oziroma neobdavčitve prispevkov, plačanih v okviru pokojninskega našt. Pravzaprav danskim davčnim organom ni ne preprečuje, da bi od zadevne osebe zahtevali dokaze, ki bi jih šteli za potrebne, in da bi v okoliščinah posameznega primera zavrnili odbitek oziroma neobdavčitve, če ti ne bi bili predloženi (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Bachmann, točki 18 in 20, in Komisija proti Belgiji, točki 11 in 13).

55 Iz tega sledi, da težave, povezane z izmenjavo informacij glede na Direktivo 77/799, ker naj ta ne bi omogočala učinkovitega preverjanja, ali tuji pokojninski našt izpolnjujejo pogoje, na katere zadevna ureditev veže odbitek oziroma neobdavčitve, ne upravičujejo omejitev, ki so bile

ugotovljene v točki 45 te sodbe.

56 Kar zadeva učinkovitost nadzora obdavčitve pokojnin, izplačanih skleniteljem zavarovanj s stalnim prebivališčem na Danskem, je treba prav tako ugotoviti, da jo je mogoče zagotoviti na način, ki omejuje svobodo opravljanje storitev manj kot zadevna ureditev, predvsem z obveznostjo davčnih zavezancev, da ob uveljavljanju odbitka oziroma neobdavčitve predložijo dokazila.

57 Pravzaprav je treba poudariti, da je davčni zavezanec, preden je začel prejemati pokojnino, izplačano iz ureditve, ki jo upravlja tuja pokojninska institucija, običajno že uveljavljal odbitek oziroma neobdavčitev teh pripadajočih prispevkov. Zahteve za odbitke oziroma neobdavčitev in dokazila, ki jih davčni zavezanci predložijo ob tem uveljavljanju, bi bili v zvezi s tem koristen vir informacij o pokojninah, ki bodo slednjim v prihodnosti izplačane.

58 Poleg tega je treba poudariti, da samo z okoliščin, da je davčni zavezanec plačal prispevke v okviru pokojninskega načrta, sklenjenega z institucijo, ki nima sedeža na Danskem, ne bi bilo mogoče utemeljiti splošne predpostavke davčnega izogibanja in upravičiti davčnega ukrepa, ki škoduje izvrševanju temeljne svobode, zagotovljene s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45, in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji z dne 4. marca 2004, točka 27).

59 Glede na vse navedeno, omejitev, ki izhajajo iz zadevne ureditve, ni mogoče upravičiti z učinkovitostjo davčnega nadzora in preprečevanjem davčnega izogibanja.

Doslednost davčnega sistema

– Trditve strank

60 Kar zadeva doslednost davčnega sistema, Komisija meni, da bi bilo tej doslednosti zadošeno, če bi bila izpolnjena dva pogoja. Prvi, morala bi biti podana neposredna zveza med odbitkom oziroma neobdavčitvijo prispevkov in obdavčitvijo dajatev in, drugi, zadevna ureditev bi morala predvideti možnost odbitka oziroma neobdavčitve prispevkov, plačanih v pokojninski sistem druge države članice, razen če država rezidentka ne bi mogla obdavčiti dajatev, izplačanih iz tega sistema.

61 Po mnenju danske vlade, dokler zadevna ureditev izključuje obdavčitev izplačanih dajatev, če prispevkov ni bilo mogoče odbiti oziroma neobdavčiti, bi bila omejitev oziroma izključitev možnosti, da se odbijejo oziroma se ne obdavčijo prispevki, plačani v pokojninske institucije s sedežem v drugih državah članicah, v skladu s Pogodbo. Danska pravila naj bi bila simetrična, ker ne obdavčujejo izplačanih dajatev, kadar ta ne dajejo pravice do odbitka oziroma neobdavčitve za plačane prispevke, obdavčujejo pa te iste dajatve, kadar ta dajejo pravico do odbitka oziroma neobdavčitve teh prispevkov. Doslednost davčnega sistema naj bi bila prav tako zagotovljena na ravni istega davčnega zavezanca.

62 Kar zadeva nujnost zagotavljanja doslednosti davčnega sistema, Komisija meni, da bi morali biti vsi pokojninski načrti, sklenjeni pri pokojninskih institucijah s sedežem v drugih državah članicah, upravičeni do enakih davčnih ugodnosti kot tisti, ki so sklenjeni na Danskem. Upoštevanje nujnosti zagotavljanja doslednosti davčnega sistema bi lahko bilo upoštevno samo v primerih, ko Kraljevina Danska ne bi imela pravice obdavčiti izplačanih dajatev. Dodaja, da bi ta država članica izgubila pravico obdavčiti take dajatve, izplačane sklenitelju zavarovanja, ki prebiva na njenem ozemlju, ne glede na to, ali je bil pokojninski načrt sklenjen na njenem ozemlju oziroma v tujini, le če bi ta sklenitelj zavarovanja svoje stalno prebivališče prenesel v drugo državo članico.

63 Po mnenju danske vlade je negotovost glede plačila davka od dajatev, ki bi jih izplačale tuje

pokojninske institucije, odločilni dejavnik, ki naj bi upravičeval nujnost zagotavljanja doslednosti davčnega sistema. Pravzaprav naj ob spremembi stalnega prebivališča zavarovanca organi zadevne države članice ob izplačilu prispevkov ne bi vedeli, ali se bo ta zavarovanec izselil in ali torej davek na podlagi konvencije proti dvojnemu obdavčevanju ne bo plačan v državi članici, v kateri so bili plačani prispevki oziroma so bili priznani odbitki oziroma neobdavčitve, ampak v novi državi stalnega prebivališča.

64 Švedska vlada pojasnjuje, da je v doslednosti davčnega sistema zajeto, da davčni organi priznajo odbitke oziroma neobdavčitve prispevkov za pokojninske nartne od obdavčljivega dohodka, le če je gotovo, da bo kapital, ki ga bo izplačala pokojninska institucija ob izteku pokojninskega narta, dejansko obdavčen.

– Presoja Sodišča

65 Uvodoma je treba preučiti trditev danske vlade, v skladu s katero naj bi Komisija s tem, ko trdi, da bi se bilo na nujnost zagotavljanja doslednosti davčnega sistema mogoče sklicevati samo, če Kraljevina Danska ne bi mogla več obdavčiti dajatev, ki jih izplačajo tuje pokojninske institucije, to je v primerih, ko bi se sklenitelji zavarovanj odpovedali stalnemu prebivališču na Danskem, uveljavljala trditev, ki je ni bilo niti v pisnem opominu niti v obrazloženem mnenju.

66 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti namen predhodnega postopka ta, da zadevna država po eni strani dobi možnost, da se uskladi z obveznostmi, ki izhajajo iz prava Skupnosti, in po drugi strani, da učinkovito uveljavlja svoja sredstva obrambe proti očitkom, ki jih navede Komisija (glej sodbo z dne 26. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Irski, C-494/01, ZOdl., str. I-3331, točka 33).

67 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morata obrazloženo mnenje Komisije in tožba temeljiti na enakih očitkih, vendar naj se v nobenem primeru ne bi zahtevala popolna skladnost (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2004 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-417/02, ZOdl., str. I-7973, točka 17).

68 V tem primeru Komisija s tem, da je podala le eno trditev, s katero je podprla le enega od očitkov, navedenih v obrazloženem mnenju, s katerim je dokazovala, da doslednost davčnega sistema ni dovolj za to, da se upravičijo omejitve omenjenih svobod, ni navedla niti novega očitka niti ni kršila spoštovanja pravic obrambe danske vlade.

69 Iz tega sledi, da je treba ugovor nedopustnosti, ki ga je zatrjevala danska vlada, zavrniti.

70 Kar zadeva upravičenost, ki izhaja iz doslednosti davčnega sistema, je jasno, da nujnost ohranitve take doslednosti zahteva obstoj neposredne povezave med davčno ugodnostjo in soodvisnim prikrajšanjem (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Belgiji z dne 28. januarja 1992, točka 14; sodbo z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 18, ter zgoraj navedene sodbe ICI, točka 29; Vestergaard, točka 24, in Komisija proti Belgiji z dne 26. septembra 2000, točka 35, ter X in Y, točka 52).

71 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je dejavnik, ki bi lahko negativno vplival na doslednost danskega davčnega sistema, v nepričakovanem prenosu stalnega prebivališča zadevne osebe med plačevanjem prispevkov v pokojninski nart in izplačilom ustreznih dajatev, in ne toliko v dejstvu, da je pokojninska institucija v drugi državi članici.

72 Pravzaprav takrat, ko danski rezident, ki je sklenil pokojninski nart pri instituciji s sedežem na Danskem, ki je upravičena do davčnih ugodnosti za prispevke, plačane v okviru tega narta, pozneje prenese stalno prebivališče pred zapadlostjo izplačila dajatev v drugo državo članico,

Kraljevina Danska izgubi možnost obdavčitve davatev, ki ustrezajo odbitim oziroma neobdavčnim prispevkom, vsaj če je z državo članico, v katero je zadevna oseba prenesla stalno prebivališče, sklenila konvencijo proti dvojnemu obdavčevanju po vzorcu Konvencije OECD. Vendar v takem primeru te posledice ni mogoče pripisati dejstvu, da naj bi pokojninska institucija imela sedež v tujini.

73 Nasprotno, Kraljevini Danski ni ne preprečuje izvrševanja pristojnosti obdavčitve davatev, ki jih izplača pokojninska institucija s sedežem v drugi državi članici davčnemu zavezancu, ki ob tem izplačilu še vedno stalno prebiva na Danskem, kot protidajatev za prispevke, za katere je priznala odbitek oziroma neobdavčitev. Le v primeru, ko bi ta davčni zavezanec pred zapadlostjo izplačala davatev stalno prebivališče prenesel v drugo državo članico kot Kraljevino Dansko, bi lahko imela težave z obdavčitvijo izplačanih davatev, s tem pa bi bila povzročena škoda doslednosti danskemu davčnemu sistemu na področju obdavčitve zasebnih pokojnin.

74 Iz tega sledi, da zadevne ureditve, ki na splošno zavrača priznanje davčnih ugodnosti za prispevke, plačane v pokojninsko institucijo s sedežem v drugi državi članici, ni mogoče upravičiti z nujnostjo zagotavljanja doslednosti davčnega sistema.

75 Iz navedenega sledi, da zadevne ureditve ni mogoče upravičiti niti z razlogi, ki izhajajo iz učinkovitosti davčnega nadzora, niti iz boja proti davčnemu izogibanju in niti z nujnostjo zagotavljanja doslednosti davčnega sistema.

76 Ker določbe Pogodbe o svobodi opravljanja storitev, prostem gibanju delavcev in svobodi ustanavljanja nasprotujejo zadevni ureditvi, te ureditve ni treba posebej preučiti ob upoštevanju člena 56 ES, ki se nanaša na prosti pretok kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-345/05, ZODL., str. I-10633, točka 45).

77 Zato je treba ugotoviti, da Kraljevina Danska s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi ureditev življenjskih in pokojninskih zavarovanj, ki je določala, da se pravici do odbitka in do neobdavčitve prispevkov priznata le za prispevke, plačane v okviru pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem na Danskem, medtem ko se za prispevke, plačane na podlagi pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem v drugih državah članicah, ne prizna nobena taka davčna olajšava, ni izpolnila obveznosti iz členov 39 ES, 43 ES in 49 ES.

Stroški

78 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Danski naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. V skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Poslovnika Kraljevina Švedska, ki je intervenirala v postopku, nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. Kraljevina Danska s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi ureditev življenjskih in pokojninskih zavarovanj, ki je določala, da se pravici do odbitka in do neobdavčitve prispevkov priznata le za prispevke, plačane v okviru pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem na Danskem, medtem ko se za prispevke, plačane na podlagi pogodb, sklenjenih s pokojninskimi institucijami s sedežem v drugih državah članicah, ne prizna nobena taka davčna olajšava, ni izpolnila obveznosti iz členov 39 ES, 43 ES in 49 ES.

2. Kraljevini Danski se naloži plačilo stroškov.

3. **Kraljevina Švedska nosi svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.