

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2007. gada 30. janvārī*

Lieta C-150/04

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2004. gada 23. martā cēla

Eiropas Kopienų Komisija, ko sākotnēji pārstāvēja S. Tamsa [*S. Tams*], pēc tam R. Liāls [*R. Lyal*] un H. Stēvlbeks [*H. Støvlbæk*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Dānijas Karalisti, ko pārstāv J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis,

atbildētāja,

* Tiesvedības valoda — dāņu.

ko atbalsta

Zviedrijas Karaliste, ko pārstāv A. Kruse [*A. Kruse*], pārstāvis,

persona, kas iestājusies lietā.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], P. Kūris [*P. Kūris*] (referents) un E. Juhāss [*E. Juhász*] un tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Šimans [*K. Schiemann*] J. Makarčiks [*J. Makarczyk*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerālvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 31. janvārī,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 1. jūnijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų 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 [arī] uz netiešajiem nodokļiem.

3 Direktīvas 77/799 pirmais apsvērums nosaka:

“tā kā nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, rada zaudējumus budžetā un pārkāpj taisnīgas 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 kompetentas 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 neļauj 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 līdzīgu informāciju.”

- 6 Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pants 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 I pielikumā ietverto nomenklāturu.”

- 7 Direktīvas 88/361 I pielikuma X sadaļā par pārvedumiem, izpildot apdrošinājuma līgumus, precizēts:

“A — Dzīvības apdrošinājumu prēmijas un maksājumi.

[..]

2. Līgumi, ko ārzemju dzīvības apdrošināšanas firmas noslēgušas ar rezidenti.

[..]”

Valsts tiesiskais regulējums

- 8 Dānijas 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 šī likuma I daļa, un tās dalībnieks bauda nodokļu priekšrocības. Otro kategoriju reglamentē šī likuma II A daļa, un tās dalībnieks nebauda nekādas nodokļu priekšrocības.
- 9 Attiecībā uz pirmo pensiju plānu kategoriju Likums par pensiju aplikšanu ar nodokļiem būtībā paredz, ka šī likuma I daļā paredzētā pensiju plāna ietvaros veiktās iemaksas ir atskaitāmas vai nav iekļaujamas, 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 paredzētās nodokļu priekšrocības, pensiju plānam jāizpilda zināmi nosacījumi attiecībā uz tostarp pensionēšanās 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 Dānijā vai
 - jāveic sava darbība dzīvības apdrošināšanas jomā Dānijā ar pastāvīgas uzņēmējsabiedrības starpniecību, un tam jābūt finanšu sektora uzraudzības iestādes atļaujai tur veikt darbību dzīvības apdrošināšanas jomā vai
 - jāveic darbība dzīvības apdrošināšanas jomā Dānijā 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 darbībām (*lov n° 453 om finansiell virksomhed, Lovtidende 2003 A*, 2822. lpp.), kas attiecas uz noteiktiem Dānijā reģistrētiem pensiju fondiem, kā arī ārvalstu pensiju fondiem, kas ir saņēmuši 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 saņēmušas 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 šī likuma I daļa, kā arī par pensiju plāniem, attiecībā uz kuriem apdrošinātās personas ir izvēlējušās 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 ārvalstu pensiju iestādēs.

17 Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem 53.A pantā 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 ņēmējs parakstīšanas brīdī ir atteicies no aplikšanas ar nodokļiem saskaņā ar I daļu;
- 3) pensiju fondā parakstīts pensiju plāns, uz kuru neattiecas 1. nodaļas noteikumi;

- 4) pensiju fondā 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 ņēmējs 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 ņēmēja 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. punktā, netiek ņemti vērā, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu.”

18 Šī paša likuma 53.B pantā 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. apakš-

punktā, 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 apdrošināšanasņēmējs vai pensijas saņēmējs nebija pakļauts aplikšanai ar nodokli saskaņā ar Likuma par nodokļu iekasēšanu [ienākumu] gūšanas vietā 1. pantu vai arī bija pakļauts aplikšanai ar nodokli saskaņā ar Likuma par nodokļu iekasēšanu [ienākumu] gūšanas vietā 1. pantu, bet konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumu izpratnē dzīvoja ārvalstīs, Farēru salās vai Grenlandē.

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

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

5. Aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu, 1. punktā minēto pensiju un citu plānu peļņa, 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 pakļauta aplikšanai ar nodokli vai sāka dzīvot Dānijā, 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 niekļaut.

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 šī likuma 53.B pants, peļņa netiek aplikta ar nodokli.

21 Treškārt, pabalsti, ko izmaksā saistībā ar Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem 53.A pantā paredzētajiem pensiju plāniem, ir atbrīvoti [no aplikšanas ar nodokli]. Pabalsti, ko izmaksā saistībā ar Likuma par pensiju aplikšanu ar nodokļiem 53.B pantā paredzētajiem pensiju plāniem, tiek aplikti ar nodokli kā personiskie ienākumi, ja apdrošinājuma ņēmējs varēja savas iemaksas atskaitīt vai niekļaut [savos ienākumos].

22 Ceturtkārt, šis 53.B pants attiecas uz pensiju plāniem, kurus ārvalstīs parakstījušas personas, kas parakstīšanas brīdī nedzīvoja Dānijā. Ja apdrošinātais apmetas uz dzīvi šajā dalībvalstī un tur joprojām dzīvo brīdī, kad tiek izmaksāta pensija, izmaksātie pabalsti šajā valstī tiek aplikti ar nodokli. Šis pants Dānijai rada nepieciešamo tiesisko pamatu to pabalstu aplikšanai ar nodokli, ko izmaksā saistībā ar ārvalstu pensiju plāniem, gadījumos, kad saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu šai dalībvalstij kā dzīvesvietas valstij ir tiesības iekasēt nodokli.

Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

Pabalstu, kas tiek izmaksāti vecuma pensiju apdrošināšanas sistēmu ietvaros, aplikšana ar nodokli saskaņā ar Dānijas Karalistes noslēgtajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

- 23 18. pants Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas paraugā konvencijai par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākumiem un kapitālu (turpmāk tekstā — “ESAO konvencija”) būtībā nosaka, ka privātas pensijas principā tiek apliktas ar nodokli to saņēmēja dzīvesvietas valstī.
- 24 Dānijas Karaliste ar virkni valstu noslēgusi konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Šajās konvencijās ir ievēroti ESAO konvencijas principi un cita starpā nostiprinātas tiesības aplikāt ar nodokli pabalstus, ko izmaksā privātas pensiju shēmas.
- 25 Noteikumi, kas atbilst ESAO konvencijas 18. pantam, atrodami konvencijās, ko Dānijas Karaliste, no vienas puses, noslēgusi ar Francijas Republiku (1957. gada 8. februāra konvencija, 13. pants), Austrijas Republiku (1961. gada 23. oktobra konvencija ar grozījumiem, kas izdarīti ar 1970. gada 19. oktobra protokolu, 15. pants), Luksemburgas Lielhercogisti (1980. gada 17. novembra konvencija, 18. pants), Nīderlandes Karalisti (1996. gada 1. jūlija konvencija, 18. pants) un Spānijas Karalisti (1972. gada 3. jūlija konvencija ar grozījumiem, kas izdarīti ar 1999. gada 17. marta protokolu, 18. panta 1. punkts), no otras puses. Noteikums, kas ir līdzīgs iepriekš minētajiem, iekļauts ar Šveices Konfederāciju noslēgtajā konvencijā (1973. gada 23. novembra konvencija, 18. pants).

Tiesības atskaitīt iemaksas ārvalstu vecuma nodrošinājuma sistēmās saskaņā ar Dānijas Karalistes noslēgtajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

26 Dažas no saskaņā ar Dānijas Karalistes noslēgtajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ļauj apdrošinājuma ņēmējam, kas dzīvo līgumslēdzējā valstī, no ienākumiem, kas šajā valstī apliekami ar nodokli, atskaitīt iemaksas otrā dalībvalstī parakstītajos pensiju plānos.

27 Tā tas ir attiecībā uz konvencijām, kas noslēgtas ar Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti (1980. gada 11. novembra konvencija ar grozījumiem, kas izdarīti ar 1996. gada 13. oktobra protokolu, 28. panta 3. punkts), Nīderlandes Karalisti (1996. gada 1. jūlija konvencija, 5. panta 5. punkts) un Zviedrijas Karalisti (2003. gada 29. oktobra papildvienošanās pie 1996. gada 23. septembra konvencijas, 19. panta 1.–3. punkts). Atbilstošs noteikums ir arī ar Šveices Konfederāciju noslēgtajā konvencijā (1973. gada 23. novembra konvencija, 25. panta 4. punkts).

Pirmstiesas procedūra

28 1991. gada 5. aprīļa un 1992. gada 31. jūlija brīdinājuma vēstulēs, kā arī 2000. gada 11. aprīļa papildu brīdinājuma vēstulē Komisija vērsa Dānijas iestāžu uzmanību uz to, ka atsevišķi valsts noteikumi par iemaksu pensiju plānos atskaitīšanu vai neiekļaušanu, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu, ir nesaderīgi ar EKL 39., 43., 49. un 56. pantu.

- 29 Pēc Dānijas valdības 1992. gada 12. marta un 22. decembra, kā arī 2000. gada 29. jūnija atbilžu saņemšanas un Dānijas iestāžu uzklausišanas sanāksmēs 1997. gada 4. novembrī un 2000. gada 14. janvārī Komisija 2003. gada 5. februārī nosūtīja šai valdībai argumentētu atzinumu, kurā tā secina, ka, uzturot spēkā stridīgos tiesību aktus, Dānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek minētie panti.
- 30 2003. gada 15. aprīļa atbildē uz Komisijas argumentēto atzinumu Dānijas valdība atzina, ka šis tiesiskais regulējums var kavēt pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību, bet apgalvoja, ka tas nav šķērslis brīvai kapitāla apritei.
- 31 Dānijas valdība tomēr uzskata, ka minēto brīvību ierobežojumus attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi, kas saistīti ar nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību. Saskaņā ar šīs valdības veikto valsts noteikumi par pensiju aplikšanu ar nodokli ir simetriski, jo pastāv tieša saikne starp tiesībām atskaitīt vai neiekļaut iemaksas un izmaksāto pabalstu aplikšanu ar nodokli.
- 32 Uzskatot, ka atbildei uz argumentēto atzinumu sniegtie Dānijas Karalistes paskaidrojumi nav apmierinoši, Komisija nolēma celt šo prasību.
- 33 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2004. gada 19. novembra rīkojumu Zviedrijas Karalistei tika atļauts iestāties lietā Dānijas Karalistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Par brīvību ierobežojumiem

- 34 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai arī tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāisteno, ievērojot Kopienas 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 Jāpārbauda, vai, kā to apgalvo Komisija, strīdīgais tiesiskais regulējums ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un brīvu kapitāla apriti, kā arī brīvību veikt uzņēmējdarbību. Dānijas valdība apstrīd tikai to, ka būtu ierobežota brīva kapitāla aprīte.
- 36 Pēc šīs valdības domām, strīdīgais tiesiskais regulējums nekādā veidā tieši neierobežo pārrobežu darījumus ar kapitālu, ko pārskaita ārvalstu pensiju iestādēm vai ko tās izmaksā. Ir runa tikai par netiešiem ierobežojumiem, kas rodas no šķēršļiem, kurus šis tiesiskais regulējums varētu radīt attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 37 Šajā sakarā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka apdrošināšanas pakalpojumu sniegšana ir pakalpojumi EKL 50. panta izpratnē un ka EKL 49. pants nepieļauj jebkādu valsts tiesisko regulējumu, kas bez objektīva pamatojuma pakalpojumu sniedzējam liedz iespēju efektīvi izmantot šo brīvību (šajā sakarā skat. 1998. gada 28. aprīļa spriedumu

lietā C-118/96 *Safir, Recueil*, I-1897. lpp., 22. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner, Recueil*, I-8147. lpp., 25.–27. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Skandia un Ramstedt*, 22.–24. punkts).

- 38 No vienota tirgus viedokļa, lai ļautu īstenot tā mērķus, EKL 49. pants vispārīgi nepieļauj piemērot jebkāda veida valsts tiesību aktus, kas padara pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm grūtāku par pakalpojumu sniegšanu tikai vienas dalībvalsts teritorijā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Safir*, 23. punkts).
- 39 Šajā lietā, lai citās dalībvalstīs reģistrētas pensiju iestādes varētu Dānijas tirgū piedāvāt savus pakalpojumus ar tādām pašām nodokļu priekšrocībām, kādas piedāvā Dānijā reģistrētas iestādes, tām šajā valstī jābūt meitas sabiedrībai vai pastāvīgai uzņēmēj sabiedrībai.
- 40 Attiecībā uz EKL 49. pantu jānošķir divu veidu situācijas, kurās šādam nosacījumam var būt atturoša ietekme. No vienas puses, pakalpojumu sniedzējus ienākt Dānijā attur ar to saistītās izmaksas. Šāda situācija pati par sevi ir šīs brīvības noliegums (šajā sakarā skat. 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-439/99 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-305. lpp., 30. punkts, un 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-496/01 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2351. lpp., 65. punkts). No otras puses, šo pakalpojumu adresāti tiek atturēti no pensiju plāna parakstīšanas ar citā dalībvalstī reģistrētām pensiju iestādēm, ņemot vērā svarīgumu, kas šāda plāna parakstīšanas brīdī ir iespējai šajā sakarā saņemt nodokļu atvieglojumus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Danner*, 31. punkts).
- 41 Otrkārt, attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos jāatzīmē, ka darba ņēmēji, kas veikuši profesionālu darbību citā dalībvalstī, nevis Dānijas Karalistē, un kas pēc

tam ir nodarbināti Dānijā vai meklē tur darbu, parasti ir parakstījuši savus pensiju plānus iestādēs, kas reģistrētas pirmajā valstī. No tā izriet, ka pastāv risks, ka stridīgie noteikumi var nākt par sliktu jo īpaši šiem darbaņēmējiem, kas parasti ir citu dalībvalstu pilsoņi (šajā sakarā skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 9. punkts, un 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-300/90 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-305. lpp., 7. punkts).

42 Šajā lietā tiesību atskaitīt vai neiekļaut iemaksas piešķiršana ar nosacījumu, ka pensiju plāns jāparaksta Dānijā reģistrētā pensiju iestādē, sakarā ar darbībām un izmaksām, kas ar to saistītas, var atturēt apdrošināto personu no pārcelšanās uz dzīvi Dānijā un tādējādi kavē darbaņēmēju brīvu pārvietošanos.

43 Treškārt, to pašu iemeslu dēļ, kādi izklāstīti iepriekš, uzskatāms, ka stridīgais tiesiskais regulējums ierobežo arī pašnodarbināto, kas ir citas dalībvalsts pilsoņi, brīvību veikt uzņēmējdarbību Dānijā.

44 Faktiski, nepiešķirot nekādas tiesības atskaitīt vai neiekļaut iemaksas, kas veiktas citās dalībvalstīs reģistrētām pensiju iestādēm, stridīgais tiesiskais regulējums var atturēt minētos pašnodarbinātos no apmešanās Dānijā.

45 Ņemot vērā iepriekš minēto, jāatzīst, ka stridīgais tiesiskais regulējums ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību, darbaņēmēju brīvu pārvietošanos, kā arī brīvību veikt uzņēmējdarbību.

46 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka valsts pasākumi, kas var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu EK līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tomēr tikt pieļauti ar nosacījumu, ka tiem ir vispārēju interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tā īstenošanu, 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, kā to apgalvo Dānijas valdība, nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību un, otrkārt, kā to apgalvo Zviedrijas valdība, nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, kā arī, kā tas tika argumentēts arī tiesas sēdē, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas riska novēršana.

Par izvirzīto 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, tādi kā prasība nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus, kas nepieciešami, lai varētu izvērtēt, vai nosacījumi atskaitīšanai vai neiekļaušanai ir izpildīti, ir pietiekami, lai nodrošinātu nodokļu kontroles efektivitāti. Šī direktīva, tāpat kā Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību tādu prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kuras ir daļa no Eiropas Lauksaimniecības virzības un

garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības un muitas nodokļu piedziņā (OV L 73, 18. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.), nodrošina ienākuma nodokļa atgūšanu citās dalībvalstīs.

49 Tiesas sēdē Dānijas valdība apgalvoja, ka, lai arī Direktīvas 76/308 (ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2001/44) piemērošanas joma 2001. gadā tika paplašināta, to attiecinot uz tiešajiem nodokļiem, ārvalstu pensiju iestādēm netika uzlikts nekāds jauns pienākums ieturēt nodokli, kas jāmaksā attiecīgajā dalībvalstī dzīvojošajiem 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 rīcībā un tām jāsniedz, piemērojot šo direktīvu. It īpaši, kā ir skaidrs no direktīvas 8. panta, dalībvalstij nav pienākuma sniegt informāciju, ja tās tiesību akti vai administratīvā prakse neļauj veikt izmeklēšanu vai arī vākt vai izmantot šo informāciju pašai saviem nolūkiem vai ja tā atsaucas uz tiesisko regulējumu par konfidencialitāti.

— Tiesas vērtējums

51 Tiesa ir lēmusi, ka cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (skat. 1998. gada 16. jūlija 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, kā arī 2004. gada 15. jūlija 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, kā arī 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 31. un 32. punkts) ir primāri vispārējo interešu apsvērumi, ar ko var pamatot tiesisko regulējumu, kas var ierobežot Līgumā garantētās brīvības (šajā sakarā skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 32. punkts).

52 Šajā sakarā jāatgādina, ka dalībvalsts var atsaukties uz Direktīvu 77/799, lai no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm iegūtu jebkuru informāciju, kas var tai palīdzēt pareizi aprēķināt ienākuma nodokļus (skat. 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard, Recueil*, I-7641. lpp., 26. lpp.), vai jebkuru informāciju, ko tā uzskata par nepieciešamu, lai noteiktu precīzu ienākuma nodokļa apmēru, kas nodokļu maksātājam jāmaksā saskaņā ar tiesību aktiem, kurus tā piemēro (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 26. punkts).

53 Šajā lietā jāatzīst, ka Dānijas iestādes var pārbaudīt, vai nodokļu maksātājs tiešām veicis iemaksas citā dalībvalstī reģistrētai iestādei. Saskaņā ar 2001. gada 13. augusta Kodificētā likuma Nr. 726 par nodokļu kontroli (*Bekendtgørelse af skattekontrolloven, Lovtidende* 2001 A, 4620. lpp.) 11.C panta 1. un 3. punktu personām, kas ārvalstīs paraksta pensiju plānu un kas Dānijā ir pilnībā apliekamas ar nodokļiem, ir pienākums par to informēt nodokļu administrāciju.

54 Attiecībā uz apstākli, ka Direktīvas 77/799 8. panta 1. punkts nepieprasa dalībvalstu nodokļu iestāžu sadarbību, ja ir izpildīti šī noteikuma nosacījumi, tas nevar pamatot neiespējamību atskaitīt vai neiekļaut pensiju plāna ietvaros veiktās iemaksas. Nekas nekavē Dānijas iestādēm pieprasīt attiecīgajai personai sniegt pierādījumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, un vajadzības gadījumā atteikt atskaitīšanu vai neiekļaušanu, ja šie pierādījumi netiek sniegti (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bachmann*, 18. un 20. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Belģija, 11. un 13. punkts).

- 55 No tā izriet, ka grūtības, kas saistītas ar informācijas apmaiņu, ņemot vērā Direktīvu 77/799, ciktāl tā neļauj efektīvi pārliecināties, vai ārvalstu pensiju plāni atbilst nosacījumiem, kuriem strīdīgais tiesiskais regulējums pakļauj tiesības atskaitīt vai neiekļaut, nepamato šī sprieduma 45. punktā konstatētos šķēršļus.
- 56 Attiecībā uz Dānijā dzīvojošajiem apdrošinājumaņēmējiem izmaksāto pensiju aplikšanas ar nodokļiem kontroli jāatzīst arī, ka tā var tikt nodrošināta ar līdzekļiem, kas pakalpojumu sniegšanas brīvību ierobežo mazāk, nekā strīdīgais tiesiskais regulējums, tostarp ar pienākumu nodokļu maksātājiem, kas pieprasa atskaitīšanu vai neiekļaušanu, iesniegt pierādījumus.
- 57 Jāatzīmē, ka pirms pensijas, ko izmaksā no ārvalstu pensiju iestādes pārvaldītas shēmas, saņemšanas nodokļu maksātājs parasti būs pieprasījis ar to saistīto iemaksu atskaitīšanu vai neiekļaušanu. Pieprasījumi par atskaitīšanu vai neiekļaušanu un tos pamatojošie pierādījumi, ko šādu pieprasījumu gadījumos būs iesnieguši nodokļu maksātāji, šajā ziņā būs noderīgs informācijas avots attiecībā uz pensijām, kas vēlāk tiem tiks izmaksātas.
- 58 Turklāt jāuzsver, ka tikai tas apstāklis vien, ka nodokļu maksātājs veic iemaksas tāda pensiju plāna ietvaros, kas noslēgts ar ārpus Dānijas reģistrētu iestādi, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un pamatot nodokļu pasākumu, kas aizskar ar Līgumu garantētās pamatbrīvības īstenošanu (šajā sakarā skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts, un iepriekš minēto 2004. gada 4. marta spriedumu lietā Komisija/Francija, 27. punkts).
- 59 Ņemot vērā visu iepriekš teikto, šķēršļus, ko rada strīdīgais tiesiskais regulējums, nevar pamatot ar nodokļu kontroles efektivitāti un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu.

Par nodokļu sistēmas saskaņotību

— Lietas dalībnieku argumenti

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

⁶¹ Pēc Dānijas valdības domām, ciktāl strīdīgais tiesiskais regulējums izslēdz izmaksāto pabalstu aplikšanu ar nodokli, ja iemaksas nav bijušas atskaitāmas vai neiekļaujamās, ierobežot vai izslēgt iespējas atskaitīt vai neiekļaut iemaksas, kas veiktas citās dalībvalstīs reģistrētām pensiju iestādēm, būtu saskaņā ar Līgumu. Dānijas normas ir simetriskas, jo tās neapliek ar nodokli izmaksātos pabalstus, ja tās nepiešķir tiesības atskaitīt vai neiekļaut veiktās iemaksas, bet apliek ar nodokli šos pašus pabalstus, ja tās piešķir tiesības atskaitīt vai neiekļaut 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 ārvalstīs reģistrētās pensiju iestādēs, jābaida tādas pašas nodokļu priekšrocības kā Dānijā parakstītajiem plāniem. Nepieciešamības nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību vērā ņemšana 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 ārvalstīs, 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 ārvalstu pensiju iestāžu izmaksātajiem pabalstiem, ir noteicošais faktors, kas pamato nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību. Apdrošinātajai personai mainot dzīvesvietu, pabalstu izmaksāšanas brīdī attiecīgās dalībvalsts iestādes nezinātu, vai šī persona emigrēs, un tādējādi — vai, piemērojot konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, nodoklis tiks nomaksāts nevis dalībvalstī, kurā tika veiktas iemaksas un atļauta atskaitīšana vai neiekļaušana, bet gan jaunajā dzīvesvietas valstī.

⁶⁴ Zviedrijas valdība precizē, ka nodokļu sistēmas saskaņotība paredz, ka nodokļu iestādes pieļauj pensiju plānos veikto iemaksu atskaitīšanu vai neiekļaušanu ar nodokli apliekamajos 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 Sākumā jāpārbauda 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 ārvalstu pensiju iestādes, proti, gadījumā, ja apdrošinājuma ņēmēji atteiktos no savas dzīvesvietas Dānijā, izvirza argumentu, kas nebija iekļauts ne brīdinājuma vēstulē, ne argumentētajā atzinumā.

- 66 Šajā sakarā jāatgādina, ka pienākumu neizpildes procedūras ietvaros pirmstiesas stadijas mērķis ir sniegt iespēju attiecīgajai dalībvalstij, pirmkārt, izpildīt savus pienākumus, kas izriet no Kopienu tiesībām, un, otrkārt, izmantot savas tiesības aizstāvēties pret Komisijas formulētajiem iebildumiem (skat. 2005. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-494/01 Komisija/Irija, Krājums, I-3331. lpp., 33. punkts).
- 67 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka argumentētajam atzinumam un prasībai jābūt balstītiem uz vienādiem iebildumiem, kas tomēr nevar būt tik tālejoši, lai jebkurā gadījumā prasītu pilnīgu sakritību (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 argumentētajā atzinumā formulētajiem iebildumiem, atklājot, ka nodokļu sistēmas saskaņotība nav pietiekama, lai pamatotu šķēršļus 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 nepieņemamību 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 plānā un atbilstošo pabalstu izmaksāšanu maina dzīvesvietu, nevis fakts, ka pensiju iestāde atrodas citā dalībvalstī.
- 72 Kad Dānijas iedzīvotājs, kas ir parakstījis pensiju plānu Dānijā reģistrētā iestādē, bauda nodokļu priekšrocības attiecībā uz iemaksām, kas veiktas šī plāna ietvaros, un pēc tam pirms pabalstu izmaksāšanas termiņa iestāšanās savu dzīvesvietu pārceļ uz citu dalībvalsti, Dānijas Karaliste zaudē tiesības aplikt ar nodokli atskaitītajām vai neiekļautajām iemaksām atbilstošos pabalstus vismaz tad, ja tā ar dalībvalsti, uz kuru tiek pārcelta attiecīgās personas dzīvesvieta, ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā ievērots ESAO konvencijas paraugs. Šādā gadījumā šis sekas tomēr neiestājas tā fakta dēļ, ka pensiju iestāde 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 iestāde apmaiņā pret iemaksām, kuru atskaitīšanu vai neiekļaušanu tā ir atļāvusi. Tikai tādā 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, vispārēji 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 strīdīgais tiesiskais regulējums nevar tikt pamatots ne ar apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu kontroles efektivitāti un cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ne nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību.
- 76 Tā kā Līguma noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību, darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību nepieļauj strīdīgo tiesisko regulējumu, atsevišķi nav jāpārbauda šis tiesiskais regulējums saistībā ar EKL 56. pantu par brīvu 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 neiekļaut iemaksas tiek piešķirtas tikai attiecībā uz iemaksām, kas veiktas saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar Dānijā 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 tiesāšanās izdevumiem

- 78 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Dānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Dānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Atbilstoši šī paša panta 4. punkta pirmajai daļai Zviedrijas Karaliste, kas iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanās 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 neiekļaut iemaksas tiek piešķirtas tikai attiecībā uz iemaksām, kas veiktas saskaņā ar ligumiem, kuri noslēgti ar Dānijā reģistrētām pensiju iestādēm, lai gan nekādi nodokļu atvieglojumi netiek piešķirti iemaksām, kas veiktas saskaņā ar ligumiem, 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 tiesāšanās izdevumus;**
- 3) **Zviedrijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.**

[Paraksti]