

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 30. januára 2007*

Vo veci C-150/04,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná
23. marca 2004,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: pôvodne S. Tams, splnomocnená
zástupkyňa, neskôr R. Lyal a H. Støvlbæk, splnomocnení zástupcovia, s adresou na
doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Dánskemu kráľovstvu, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca,

žalovanému,

* Jazyk konania: dánčina.

ktoré v konaní podporuje:

Švédске kráľovstvo, v zastúpení: A. Kruse, splnomocnený zástupca,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (spravodajca) a E. Juhász, sudcovia R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet a A. Ó Caoimh,

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,
tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 31. januára 2006,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 1. júna 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Svojou žalobou Komisia Európskych spoločenstiev žiada Súdny dvor, aby určil, že Dánske kráľovstvo si zavedením a udržiavaním systému životného poistenia a dôchodkov, podľa ktorého sú daňové odpočty a nezahrnutie do základu dane pri platbách poskytované len pre platby na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je v Dánsku, zatiaľ čo žiadna takáto daňová úľava nie je poskytovaná pri platbách na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je v iných členských štátoch (ďalej len „predmetná právna úprava“), nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

- 2 Pôsobnosť smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica 77/799“), je rozšírená na nepriame dane.

3 Prvé odôvodnenie smernice 77/799 stanovuje

„keďže sa prax daňových únikov a vyhýbanie sa plateniu daní rozšírilo za hranice členských štátov, čo viedlo k rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaňovania a spôsobovalo deformácie pohybu kapitálu a konkurenčných podmienok; keďže to ovplyvňovalo činnosť spoločného trhu“.

4 Článok 1 ods. 1 smernice 77/799 stanovuje:

„V súlade s touto smernicou, kompetentné orgány členského štátu si vymenia akékoľvek informácie, ktoré by im umožnili uskutočniť správne stanovenie daní, pokiaľ ide o dane z príjmu a kapitálu...“

5 Článok 8 tejto smernice upresňuje:

„1. Táto smernica nezaväzuje na začatie zisťovania na získanie informácií, pokiaľ členský štát, ktorý má zadovážiť informáciu je obmedzený zákonmi alebo administratívnou praxou na začatie takéhoto zisťovania, alebo na získavanie a využívanie takto získaných informácií na vlastné účely.

2. Poskytnutie informácií môže byť odmietnuté tam, kde by to viedlo k odhaleniu obchodného, priemyselného, profesionálneho tajomstva alebo obchodného postupu, alebo informácií, ktorých odhalenie by odporovalo verejným zásadám [verejnému poriadku — *neoficiálny preklad*].

3. Príslušné úrady členského štátu môžu odmietnuť poskytnúť informácie tam, kde je daný štát z praktických alebo právnych dôvodov neschopný podobné informácie poskytnúť.“

- 6 Článok 1 ods. 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10) stanovuje:

„Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.“

- 7 Časť X prílohy I smernice 88/361 týkajúca sa prevodov pri plnení poisťných zmlúv upresňuje:

„A — Poistné a platby v súvislosti so životným poistením

...

2. Zmluvy uzavreté medzi zahraničnými životnými poisťovňami a tuzemcami.“

Vnútroštátna právna úprava

- 8 Dánska právna úprava kodifikovaná zákonom č. 816, týkajúcim sa zdaňovania zmlúv o dôchodku (bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v.), z 30. septembra 2003 (*Lovtidende* 2003 A, s. 5522, ďalej len „zákon o dani z dôchodkov“), obsahuje ustanovenia týkajúce sa zdaňovania dôchodkov, medzi iným aj zo životného poistenia (ďalej len „zmluvy o dôchodku“). Tento zákon rozlišuje dve kategórie zmlúv o dôchodku, z ktorých každá má odlišný daňový režim. Prvá kategória zmlúv o dôchodku patrí do časti I tohto zákona a oprávnený podľa nich požíva daňové výhody. Druhá kategória je upravená časťou II A predmetného zákona a oprávnený podľa nich nepožíva žiadnu daňovú výhodu.
- 9 Pokiaľ ide o prvú kategóriu zmlúv o dôchodku, zákon o dani z dôchodkov v podstate stanovuje odpočítateľnosť alebo nezahrnutie do základu dane pri platbách zaplatených v rámci zmluvy o dôchodku uvádzanej v časti I tohto zákona, ak ide o platby týkajúce sa zmlúv o dôchodku uzavretých v rámci pracovného pomeru, alebo platby týkajúce sa súkromných zmlúv o dôchodku uzavretých mimo rámca pracovného pomeru.

- 10 Plnenia prijaté z titulu zmluvy o dôchodku, uvádzané v časti I zákona o dani z dôchodkov, sú zdaňované na úrovni príjemcu. Platby vyplatené ku zročnosti, podľa zmluvy o dôchodku s periodickými platbami, platby vykonané pri zročnosti podľa zmluvy o dôchodku s výplatou kapitálu a platby vykonané predčasne sú zdaňované rôznymi sadzbami.
- 11 S cieľom získania daňových výhod uvádzaných v časti I zákona o dani z dôchodkov musí zmluva o dôchodku spĺňať určité podmienky, ktoré sa týkajú najmä dôchodkového veku, oprávnených príjemcov a povahy plnení. Požiadavky sú okrem iného formulované tiež, pokiaľ ide o dôchodkovú inštitúciu, ktorá uzatvára dôchodkovú zmluvu. Zmluvy o dôchodku musia byť uzavreté so životnými poisťovňami, dôchodkovými poisťovňami alebo finančnými inštitúciami.
- 12 Životné poisťovne musia:
- mať sídlo v Dánsku, alebo
 - vykonávať svoju činnosť životného poistenia v Dánsku prostredníctvom stálej pobočky a mať povolené orgánom dohľadu nad finančným odvetvím vykonávať v Dánsku činnosť životného poistenia, alebo
 - vykonávať činnosť životného poistenia v Dánsku prostredníctvom pobočky a mať povolenú činnosť v inom členskom štáte Európskej únie.

13 Dôchodkové poisťovne musia:

- patriť pod zákon č. 148 o dohľade nad podnikovými dôchodkovými poisťovňami (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser) zo 7. marca 2003 (*Lovtidende* 2003 A, s. 953), ktorý predpokladá ich sídlo v Dánsku, alebo
- patriť pod zákon č. 453 o finančných aktivitách (lov n° 453 om finansiell virksomhed) z 10. júna 2003 (*Lovtidende* 2003 A, s. 2822), ktorý sa týka určitých dôchodkových poisťovní so sídlom v Dánsku, ako aj zahraničných dôchodkových poisťovní, ktoré vykonávajú svoju činnosť v Dánsku prostredníctvom pobočky, po tom, čo im bola povolená činnosť v inom členskom štáte Európskej únie.

14 Finančné inštitúcie musia:

- mať povolené orgánom dohľadu nad finančným odvetvím vykonávať svoju činnosť v Dánsku, čo predpokladá, že majú sídlo v tomto členskom štáte, alebo
- byť úverovou inštitúciou vykonávajúcou svoje činnosti v Dánsku prostredníctvom pobočky, po tom, čo im bola povolená činnosť v inom členskom štáte Európskej únie.

15 Pokiaľ ide o druhú kategóriu zmlúv o dôchodku, časť II A zákona o dani z dôchodkov s nadpisom „Zmluvy o dôchodku, poistení a iné, podliehajúce dani z príjmu“, obsahuje ustanovenia týkajúce sa zmlúv o dôchodku, ktoré nespĺňajú podmienky požadované pre to, aby patrili do časti I tohto zákona, ako aj zmlúv o dôchodku, pre ktoré poistený odmietol zdaňovanie podľa tej istej časti I.

16 Predmetná časť II A obsahuje § 53 A, ako aj § 53 B a týka sa najmä zmlúv o dôchodku uzavretých so zahraničnými dôchodkovými inštitúciami.

17 § 53 A zákona o dani z dôchodkov stanovuje:

„1. Ustanovenia odsekov 2 až 5 sú uplatniteľné na nasledujúce prípady:

(1) životné poistenie nepatriace pod ustanovenia kapitoly 1;

(2) životné poistenie spĺňajúce podmienky kapitoly 1, pre ktoré ale poistený v čase uzavretia zmluvy odmietol zdaňovanie podľa ustanovení časti I;

(3) zmluva o dôchodku uzavretá s dôchodkovou poisťovňou, nepodliehajúca ustanoveniam kapitoly 1;

(4) zmluva o dôchodku uzavretá s dôchodkovou poisťovňou, spĺňajúca podmienky kapitoly 1, pre ktorú ale oprávnený podľa zmluvy v čase uzavretia zmluvy odmietol zdaňovanie podľa ustanovení časti I, ako aj

(5) zdravotné a úrazové poistenie, z ktorého je oprávneným poistený.

2. Platby alebo príspevky na zmluvy o dôchodku a poistení vymenované v odseku 1 nie sú odpočítateľné pri výpočte zdaniteľného príjmu. Pri výpočte zdaniteľného príjmu zamestnanca sú zohľadnené platby alebo príspevky vyplatené zamestnávateľom, alebo predchádzajúcim zamestnávateľom. ...

3. Pri výpočte zdaniteľného príjmu je zohľadnený výnos životného a dôchodkového poistenia uvádzaných v odseku 1...

...

5. Plnenia podľa zmlúv o dôchodkovom alebo inom poistení spomínaných v odseku 1 nie sú zohľadňované pri výpočte zdaniteľného príjmu.“

18 § 53 B toho istého zákona stanovuje:

„1. Bez ohľadu na § 53 A sú ustanovenia odsekov 4, 5 a 6 uplatniteľné na životné poistenie uvádzané v § 53 A ods. 1 bode 1, na zmluvy o dôchodku uzavreté

s dôchodkovou poisťovňou uvádzané v § 53 A ods. 1 bode 3 a na zdravotné a úrazové poistenie uvádzané v § 53 A ods. 1 bode 5, ak sú splnené podmienky odsekov 2 a 3. Rovnako je to pri zahraničných zmluvách o dôchodku uzavretých s finančnými inštitúciami.

2. Zmluva o dôchodkovom alebo inom poistení spomínaná v odseku 1 musí byť uzavretá, hoci poistený alebo oprávnený zo zmluvy nebol osobou podliehajúcou dani v zmysle § 1 zákona o dani z príjmu vyberanej pri zdroji, alebo bol osobou podliehajúcou dani z príjmu v zmysle § 1 zákona o dani z príjmu vyberanej pri zdroji, ale bol rezidentom cudzej krajiny, Faerských ostrovov alebo Grónska v zmysle ustanovení dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

3. Súhrn platieb podľa zmluvy o dôchodkovom alebo inom poistení uvádzaných v odseku 1, zaplatených v priebehu obdobia, počas ktorého poistený alebo oprávnený zo zmluvy o dôchodku nebol osobou podliehajúcou dani alebo dánskym rezidentom, musí byť odpočítaný od kladného zdaniteľného príjmu, v súlade s daňovou právnou úpravou štátu, v ktorom bol poistený alebo oprávnený zo zmluvy osobou podliehajúcou dani, alebo bol rezidentom v čase zaplataenia platieb, alebo boli zaplatené zamestnávateľom tak, aby podľa daňovej právnej úpravy štátu, v ktorom poistený alebo oprávnený zo zmluvy bol osobou podliehajúcou dani, alebo bol rezidentom v čase zaplataenia platieb, tieto platby neboli zohľadnené pri výpočte zdaniteľného príjmu dotknutej osoby.

4. Čo sa týka platieb a príspevkov na dôchodkové alebo iné poistenie uvádzané v odseku 1 § 53 A, uplatní sa odsek 2.

5. Pri výpočte zdaniteľného príjmu nie je zohľadňovaný výnos dôchodkového alebo iného poistenia uvádzaného v odseku 1, najmä úroky a podiely na zisku.

6. Plnenia podľa zmlúv o dôchodkovom a inom poistení spomínaných v odseku 1 spadajú do výpočtu zdaniteľného príjmu. ... Plnenia nespadajú do výpočtu zdaniteľného príjmu, ak predstavujú protihodnotu platieb, ktoré boli zaplatené poisteným alebo oprávneným zo zmluvy v priebehu obdobia nasledujúceho po dátume, ku ktorému sa dotknutá osoba stala osobou podliehajúcou dani alebo dánskym rezidentom, a ktoré nemohli byť odpočítané pri výpočte zdaniteľného príjmu podľa odseku 4 a § 53 A ods. 2.“

- 19 S ohľadom na vyššie uvedené vysvetlenia a objasnenia poskytnuté Súdneho dvoru môže byť z predmetnej právnej úpravy vyvodený záver, že platby na zmluvy o dôchodku uvádzané v časti II A zákona o dani z dôchodkov nepoživajú ani výhodu daňového odpočtu, ani výhodu nezahrnutia do základu dane.
- 20 Po druhé, bežný výnos dôchodkového sporenia je podľa § 53 A ods. 3 zákona o dani z dôchodkov zdaňovaný ako výnos z kapitálu. Ak však zmluva o dôchodku spadá pod § 53 B tohto zákona, bežný výnos nie je zdaniteľný.
- 21 Po tretie, plnenia poskytnuté podľa zmlúv o dôchodku, uvádzaných v § 53 A zákona o dani z dôchodkov, sú oslobodené od dane. Plnenia poskytnuté podľa zmlúv o dôchodku, uvádzaných v § 53 B tohto zákona, sú zdaňované ako osobný príjem, ak poistený môže odpočítať svoje platby, alebo ak tieto platby môže zahrnúť do základu dane.
- 22 Po štvrté, predmetný § 53 B sa týka zmlúv o dôchodku, uzavretých v zahraničí osobami, ktoré v čase podpisu nemali pobyt v Dánsku. Ak sa poistený usadí v tomto členskom štáte a má tam stále pobyt v čase vyplatenia dôchodku, poskytnuté plnenia sú zdaňované v tomto štáte. Tento § udeľuje Dánsku potrebný právny základ pre zdaňovanie plnení poskytnutých podľa zahraničných zmlúv o dôchodku v prípadoch, ak tento členský štát má právo vybrať daň ako štát pobytu v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

Daňové dohody o zamedzení dvojitého zdanění

Zdanenie plnení poskytnutých režimami dôchodkového poistenia v zmysle dohôd o zamedzení dvojitého zdanění uzavretých Dánskym kráľovstvom

- 23 Článok 18 vzorovej zmluvy v oblasti daní z príjmov a majetku vypracovanej Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „zmluva OECD“) v podstate stanovuje, že súkromné dôchodky sú v zásade zdaniteľné v štáte pobytu príjemcu.
- 24 Dánske kráľovstvo uzavrelo dohody smerujúce k zamedzeniu dvojitého zdanění s mnohými štátmi. Tieto dohody sa pridávajú zásad zmluvy OECD a zakotvujú najmä právo zdaníť plnenia poskytnuté súkromnými dôchodkovými režimami.
- 25 Ustanovenia zodpovedajúce článku 18 zmluvy OECD sú uvedené v dohodách uzavretých medzi Dánskym kráľovstvom na jednej strane a Francúzskou republikou (dohoda z 8. februára 1957, článok 13), Rakúskou republikou (dohoda z 23. októbra 1961, zmenená protokolom z 19. októbra 1970, článok 15), Luxemburským veľkoveľkostvom (dohoda zo 17. novembra 1980, článok 18), Holandským kráľovstvom (dohoda z 1. júla 1996, článok 18), Španielskym kráľovstvom (dohoda z 3. júla 1972, zmenená protokolom zo 17. marca 1999, článok 18 ods. 1). Analogické ustanovenie je uvedené v dohode uzavretej so Švajčiarskou konfederáciou (dohoda z 23. novembra 1973, článok 18).

Odpočítateľnosť platieb na zahraničné režimy dôchodkového poistenia v zmysle dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých Dánskym kráľovstvom

- 26 Niektoré z dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté Dánskym kráľovstvom umožňujú poisteným osobám s pobytom v jednom zmluvnom štáte odpočítať od príjmu zdaniteľného v tomto zmluvnom štáte platby týkajúce sa zmlúv o dôchodku uzavreté v druhom zmluvnom štáte.
- 27 Ide o dohody uzavreté so Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska (dohoda z 11. novembra 1980, zmenená protokolom z 13. októbra 1996, článok 28 ods. 3), Holandským kráľovstvom (dohoda z 1. júla 1996, článok 5 ods. 5) a Švédskym kráľovstvom (dodatková dohoda z 29. októbra 2003 k dohode z 23. septembra 1996, článok 19 ods. 1 až 3). Zodpovedajúce ustanovenie je uvedené v dohode uzavretej so Švajčiarskou konfederáciou (dohoda z 23. novembra 1973, článok 25 ods. 4).

Konanie pred podaním žaloby

- 28 Vo svojich výzvach z 5. apríla 1991 a 31. júla 1992, ako aj vo svojej doplňujúcej výzve z 11. apríla 2000 Komisia upriamila pozornosť dánskych orgánov na nezlučiteľnosť niektorých vnútroštátnych ustanovení týkajúcich sa odpočítateľnosti alebo nezahrnutia do základu dane, platieb na zmluvy o dôchodku, pri výpočte zdaniteľného príjmu, s článkami 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES.

- 29 V nadväznosti na odpovede dánskej vlády z 12. marca a 22. decembra 1992, ako aj 29. júna 2000 následne po vypočutí dánskych orgánov na stretnutiach 4. novembra 1997 a 14. januára 2000, Komisia 5. februára 2003 adresovala tejto vláde odôvodnené stanovisko, v ktorom vyvodzovala záver, že zachovávaním predmetnej právnej úpravy si Dánske kráľovstvo nesplnilo povinnosti, ktoré mu vznikajú v zmysle predmetných článkov.
- 30 Dňa 15. apríla 2003 dánska vláda vo svojej odpovedi na odôvodnené stanovisko Komisie pripustila, že táto právna úprava môže obmedzovať slobodné poskytovanie služieb, voľný pohyb pracovníkov a slobodu usadiť sa, ale uvádzala, že nevytvára prekážku voľnému pohybu kapitálu.
- 31 Dánska vláda sa však domnieva, že obmedzenia predmetných slobôd sú odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, týkajúcimi sa potreby zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému. Podľa dánskej vlády sú vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa zdaňovania dôchodkov symetrické, pretože existuje priama spojitosť medzi odpočítateľnosťou platieb alebo ich nezahrnutím do základu dane a zdanením poskytnutých plnení.
- 32 Keďže Komisia sa domnievala, že vysvetlenia podané Dánskym kráľovstvom v odpovedi na predmetné odôvodnené stanovisko nie sú dostatočné, rozhodla sa podať túto žalobu.
- 33 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 19. novembra 2004 Švédске kráľovstvo vstúpilo do konania ako vedľajší účastník podporujúci v konaní Dánske kráľovstvo.

O žalobe*O obmedzeniach slobôd*

- ³⁴ Na úvod je potrebné pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32, ako aj z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 25).
- ³⁵ Je potrebné skúmať, či, ako to uvádza Komisia, predmetná právna úprava obmedzuje slobodné poskytovanie služieb, voľný pohyb pracovníkov a kapitálu, ako aj slobodu usadiť sa. Dánska vláda napáda iba existenciu obmedzenia voľného pohybu kapitálu.
- ³⁶ Podľa tejto vlády predmetná právna úprava neprináša žiadne priame obmedzenie cezhraničných operácií týkajúcich sa kapitálu prevádzaného alebo plateného zahraničnými dôchodkovými inštitúciami. Ide iba o nepriame obmedzenia vyplývajúce z prekážok, ktoré táto právna úprava môže mať na slobodné poskytovanie služieb, voľný pohyb pracovníkov a slobodu usadiť sa.
- ³⁷ V tejto súvislosti je potrebné po prvé pripomenúť, že poskytovanie služieb v oblasti poistenia predstavuje služby v zmysle článku 50 ES a že článok 49 ES bráni uplatneniu akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá bez objektívneho odôvodnenia obmedzuje možnosť poskytovateľa služieb využívať účinne túto

slobodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. apríla 1998, Safir, C-118/96, Zb. s. I-1897, bod 22; z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, body 25 až 27, ako aj Skandia a Ramstedt, už citovaný, body 22 až 24).

- 38 Z pohľadu spoločného trhu a pre umožnenie dosiahnutia jeho cieľov článok 49 ES odporuje uplatneniu akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri rozsudok Safir, už citovaný, bod 23).
- 39 V prejednávanej veci na to, aby mohli dôchodkové inštitúcie so sídlom v iných členských štátoch ponúkať na dánskom trhu svoje služby doplnené rovnakými daňovými výhodami ako daňové výhody ponúkané dôchodkovými inštitúciami so sídlom v Dánsku, musia mať pobočku alebo stálu pobočku v tomto členskom štáte.
- 40 Pokiaľ ide o článok 49 ES, je potrebné rozlišovať medzi dvomi kategóriami situácií, v ktorých takáto podmienka môže mať odradzujúci účinok. Na jednej strane sú poskytovatelia služieb odrádzaní usídlieť sa v Dánsku z dôvodu nákladov, ktoré s tým súvisia. Takáto situácia sama osebe predstavuje popretie tejto slobody (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. januára 2002, Komisia/Taliansko, C-439/99, Zb. s. I-305, bod 30, a z 11. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-496/01, Zb. s. I-2351, bod 65). Na druhej strane sú adresáti predmetných služieb odrádzaní uzavrieť zmluvu o dôchodku s dôchodkovými inštitúciami so sídlom v inom členskom štáte vzhľadom na význam, ktorý má pri uzavretí takejto zmluvy možnosť získať daňové úľavy (pozri rozsudok Danner, už citovaný, bod 31).
- 41 Po druhé, pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, je potrebné poznamenať, že zamestnaní pracovníci, ktorí vykonávali svoju profesijnú činnosť v inom členskom

štáte než v Dánskom kráľovstve a ktorí následne získali zamestnanie v menovanom členskom štáte, alebo si tam prácu hľadajú, môžu spravidla uzavrieť svoje zmluvy o dôchodku s inštitúciami so sídlom v prvom menovanom štáte. Z toho vyplýva, že predmetné ustanovenia vo všeobecnosti hrozia spôsobením ujmy tým pracovníkom, ktorí sú štátnymi príslušníkmi iných členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1992, *Bachmann*, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 9, a z 28. januára 1992, *Komisija/Belgicko*, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 7).

- 42 V prejednávanej veci udelenie práva na odpočet platieb alebo ich nezahrnutie do základu dane pod podmienkou uzavretia zmluvy o dôchodku s dôchodkovou inštitúciou so sídlom v Dánsku, s dôsledkami a bremenom, ktoré so sebou prináša, odrádza poistené osoby od premiestnenia pobytu do Dánska, a preto vytvára prekážku voľnému pohybu pracovníkov.
- 43 Po tretie, z rovnakých dôvodov, ako sú dôvody uvedené vyššie, je potrebné konštatovať, že predmetná právna úprava rovnako obmedzuje slobodu samostatne zárobkovo činných osôb pochádzajúcich z iného členského štátu usadiť sa v Dánsku.
- 44 V konečnom dôsledku, nepriznaním žiadneho práva na odpočet alebo nezahrnutie do základu dane pri platbách zaplatených dôchodkovým inštitúciám so sídlom v iných členských štátoch, môže predmetná právna úprava odrádzať samostatne zárobkovo činné osoby od usadenia sa v Dánsku.
- 45 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné konštatovať, že predmetná právna úprava predstavuje obmedzenie voľného poskytovania služieb, voľného pohybu pracovníkov, ako aj slobody usadiť sa.

⁴⁶ Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že vnútroštátne opatrenia spôsobilé brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou ES alebo robiť tento výkon menej atraktívnym môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné zabezpečiť jeho dosiahnutie a nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie nimi sledovaného cieľa nevyhnutné (pozri rozsudok zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 40).

⁴⁷ V dôsledku toho je potrebné skúmať, či konštatované obmedzenia môžu byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu smerujúcimi na jednej strane, ako to uvádza dánska vláda, k cieľu zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému a na druhej strane, ako to uvádza švédská vláda, k cieľu zabezpečiť účinnosť daňových kontrol ako aj, ako bolo uvádzané najmä na pojednávaní, k cieľu predchádzať nebezpečenstvu daňového úniku.

O uvádzaných odôvodneniach

Pokiaľ ide o účinnosť daňových kontrol a predchádzanie daňového úniku

— Argumentácia účastníkov konania

⁴⁸ Podľa Komisie iné prostriedky, ktoré obsahuje smernica 77/799, ako sú požiadavka zatažujúca osobu podliehajúcu dani predložiť dôkazy potrebné pre posúdenie toho, či sú splnené podmienky odpočtu alebo nezahrnutia do základu dane, postačujú pre zabezpečenie účinnosti daňovej kontroly. Táto smernica ako smernica Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho

usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách (Ú. v. ES L 73, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44), zmenená a doplnená smernicou Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001 (Ú. v. ES L 175, s. 17; Mim. vyd. 02/012, s. 27), zaručujú vrátenie dane z príjmu v iných členských štátoch.

49 Na pojednávaní dánska vláda uvádzala, že hoci pôsobnosť smernice 76/308, zmenená a doplnená smernicou 2001/44, bola v roku 2001 rozšírená na priame dane, zahraničným dôchodkovým inštitúciám nebola uložená žiadna nová povinnosť zadržať daň dlžnú osobami podliehajúcimi dani s pobytom v dotknutom členskom štáte. Z tohto dôvodu podmienky, na základe ktorých Súdny dvor vyhlásil už citovaný rozsudok *Bachmann*, zostávajú platné.

50 Podľa švédskej vlády účinnosť smernice 77/799 je obmedzená skutočnosťou, že sú to vnútroštátne právne poriadky členských štátov, ktoré určujú informácie, ktorými môžu disponovať, a ktoré sú povinné poskytnúť pri uplatnení tejto smernice. Ako vyplýva z článku 8 predmetnej smernice, členský štát nie je povinný poskytnúť informáciu, ktorá sa od neho požaduje, ak mu právny poriadok zakazuje začať zisťovanie, získať alebo využívať takéto informácie na vlastné účely, alebo ak sa odvolá na právnu úpravu týkajúcu sa dôverného režimu.

— Posúdenie Súdnym dvorom

51 Súdny dvor už konštatoval, že boj proti daňovým únikom (pozri rozsudky zo 16. júla 1998, *ICI*, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 26; z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.*, C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 57, ako aj z 15. júla 2004, *Lenz*, C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 27), a účinnosť daňových kontrol (pozri rozsudky z 21. novembra 2002, *X a Y*, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 51, ako aj zo 4. marca 2004, *Komisía/*

Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, body 31 a 32), predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodňovať právnu úpravu obmedzujúcu základné slobody zaručené Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 32).

- 52 V tej súvislosti je potrebné pripomenúť, že členský štát sa môže dovolávať smernice 77/799 s cieľom získať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie, ktoré by mu umožňovali správne stanoviť daň z príjmu (pozri rozsudok z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 26), alebo všetky informácie, ktoré považuje za potrebné pre posúdenie presnej sumy dane z príjmu, dlžnej osobou podliehajúcou dani, v závislosti od právnej úpravy, ktorú uplatňuje (pozri v tomto zmysle rozsudok Wielockx, už citovaný, bod 26).
- 53 V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že dánske orgány môžu kontrolovať, či platby boli osobou podliehajúcou dani skutočne zaplatené inštitúcii so sídlom v inom členskom štáte. Podľa znenia článku 11 C ods. 1 a 3 kodifikovaného zákona č. 726 o daňovej kontrole (bekendtgørelse af skattekонтроlloven) z 13. augusta 2001 (*Lovtidende* 2001 A, s. 4620), osoby, ktoré uzavreli zmluvu o dôchodku v zahraničí a ktoré sú úplne zdaňované v Dánsku, sú povinné informovať o tomto správcu dane.
- 54 Pokiaľ ide o okolnosť, že článok 8 ods. 1 smernice 77/799 nestanovuje spoluprácu daňových orgánov členských štátov, ak sú splnené podmienky uvádzané týmto ustanovením, toto nemôže odôvodňovať absenciu odpočítateľnosti alebo nezahrnutia do základu dane pri platbách zaplatených v rámci zmluvy o dôchodku. V skutočnosti nič nebráni dánskym daňovým orgánom vyžadovať od dotknutej osoby dôkazy, ktoré považujú za potrebné, a prípadne odmietnuť odpočet alebo nezahrnutie, ak tieto dôkazy nie sú predložené (pozri v tomto zmysle rozsudky Bachmann, už citovaný, body 18 a 20, ako aj Komisia/Belgicko, už citovaný, body 11 a 13).

- 55 Z toho vyplýva, že ťažkosti spojené s výmenou informácií vzhľadom na smernicu 77/799 v tom, že táto smernica neumožňuje skutočne overiť či zahraničné zmluvy o dôchodku spĺňajú podmienky, ktorým predmetná právna úprava podriaďuje odpočítateľnosť alebo nezahrnutie do základu dane, neodôvodňuje obmedzenia konštatované v bode 45 tohto rozsudku.
- 56 Pokiaľ ide o účinnosť kontroly zdanenia dôchodkov vyplácaných poisteným osobám s pobytom v Dánsku, je nutné rovnako konštatovať, že účinnosť kontroly môže byť zabezpečená prostriedkami, ktoré obmedzujú slobodné poskytovanie služieb menej než predmetná právna úprava, najmä povinnosťou osôb podliehajúcich dani predložiť v prípade žiadosti o odpočet alebo nezahrnutie do základu dane dôkazy.
- 57 Je potrebné poznamenať, že pred prijatím dôchodku poskytovaného režimom spravovaným zahraničnou inštitúciou, osoba podliehajúca dani obvykle požiada o odpočítanie príslušných platieb alebo o ich nezahrnutie do základu dane. Žiadosti o odpočet alebo nezahrnutie do základu dane a dôkazy predložené osobami podliehajúcimi dani pri podávaní takýchto žiadostí predstavujú v tejto súvislosti vhodný zdroj informácií k dôchodkom, ktoré budú poskytované po týchto žiadostiach.
- 58 Je tiež potrebné zdôrazniť, že samotná okolnosť, že osoba podliehajúca dani platí platby v rámci zmluvy o dôchodku uzavretej s inštitúciou so sídlom mimo Dánska, nemôže zakladať všeobecnú domnienku o daňovom úniku a odôvodňovať daňové opatrenie obmedzujúce výkon základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45, a zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 27).
- 59 Vzhľadom na vyššie uvedené nemôžu byť obmedzenia vyplývajúce z predmetnej právnej úpravy odôvodňované účinnosťou daňových kontrol a predchádzaním daňovému úniku.

Pokiaľ ide o koherenciu daňového systému

— Argumentácia účastníkov konania

- ⁶⁰ Pokiaľ ide o existenciu koherencie daňového systému, Komisia zastáva názor, že táto koherencia by bola dostatočná, ak by boli splnené dve podmienky. Na jednej strane musí existovať priame spojenie medzi odpočtami platieb alebo ich nezahrnutím do základu dane a zdanením plnení a predmetná právna úprava musí na druhej strane stanovovať možnosť priznať odpočítateľnosť alebo nezahrnutie do základu dane pri platbách zaplatených na dôchodkový režim iného členského štátu s výnimkou, ak štát nemôže zdaniť plnenia poskytované týmto režimom.
- ⁶¹ Podľa dánskej vlády, keďže predmetná právna úprava vylučuje zdanenie vyplatených plnení, ak platby neboli odpočítateľné alebo nezahrnuté do základu dane, je v súlade so Zmluvou obmedziť alebo vylúčiť možnosť odpočítat platby zaplatené dôchodkovým inštitúciám so sídlom v iných členských štátoch, alebo ich nezahrnúť do základu dane. Dánske predpisy sú symetrické v tom, že nezdaňujú vyplatené plnenia, ak nepriznávajú právo na odpočet zaplatených platieb alebo na nezahrnutie do základu dane, ale zdaňujú tie isté plnenia, ak udeľujú právo na odpočet predmetných platieb, alebo na ich nezahrnutie do základu dane. Koherencia daňového systému je rovnako zabezpečená na úrovni jednej a tej istej osoby podliehajúcej dani.
- ⁶² Pokiaľ ide o potrebu zabezpečenia koherencie daňového systému, Komisia sa domnieva, že všetky zmluvy o dôchodku uzavreté s dôchodkovými inštitúciami so sídlom v iných členských štátoch musia požívať rovnaké daňové výhody ako zmluvy o dôchodku uzavreté v Dánsku. Zohľadnenie potreby zabezpečiť koherenciu daňového systému by mohlo byť relevantné iba v prípade, ak by Dánske kráľovstvo nemalo právo zdaniť vyplatené plnenia. Komisia dodáva, že tento členský štát by

stratil právo zdaňiť takéto plnenia vyplatené poistenej osobe s pobytom na jeho území, či už by zmluva o dôchodku bola uzavretá na jeho území alebo v cudzine, ak by táto poistená osoba premiestnila svoj pobyt do iného členského štátu.

- 63 Podľa dánskej vlády je neistota týkajúca sa zaplattenia dane z plnení vyplatených zahraničnými dôchodkovými inštitúciami hlavným prvkom, ktorý odôvodňuje potrebu zabezpečenia koherencie daňového systému. Pri zmene pobytu poistenej osoby by orgány dotknutého členského štátu ku dňu vyplatenia platieb nevedeli, či by sa táto poistená osoba vysťahovala, a teda či pri uplatnení dohody o zamedzení dvojitého zdanenia nebude daň zaplattená v členskom štáte, kde boli vyplatené plnenia a priznané odpočítania alebo nezahrnutia do základu dane, ale v novom štáte pobytu.
- 64 Švédsko vláda upresňuje, že koherencia daňového systému predpokladá, že daňové orgány umožnia odpočítanie platieb na zmluvy o dôchodku zo zdaniteľných príjmov, alebo ich nezahrnutie do základu dane iba vtedy, ak majú istotu, že kapitál vyplatený dôchodkovou inštitúciou po ukončení zmluvy o dôchodku bude skutočne zdanený.

— Posúdenie Súdnym dvorom

- 65 Na úvod je potrebné skúmať tvrdenie dánskej vlády, podľa ktorého Komisia, uvádzajúc, že potreby zabezpečenia koherencie daňového systému sa možno dovolávať iba v prípade, ak by Dánske kráľovstvo už viac nemohlo zdaňiť plnenia poskytované zahraničnými dôchodkovými inštitúciami, teda v prípade, ak by sa poistené osoby vzdali svojho pobytu v Dánsku, uviedla tvrdenie, ktoré nie je uvádzané vo výzve, ani v odôvodnenom stanovisku.

- 66 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v rámci konania o nesplnenie povinnosti je cieľom štádia pred začatím súdneho konania dať dotknutému členskému štátu príležitosť jednak, aby si splnil svoje povinnosti vyplývajúce mu z práva Spoločenstva, jednak, aby účelne uviedol svoje dôvody obrany proti výhradám Komisie (pozri rozsudok z 26. apríla 2005, Komisia/Irsko, C-494/01, Zb. s. I-3331, bod 33).
- 67 Okrem toho, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že odôvodnené stanovisko Komisie a žaloba sa musia zakladať na rovnakých výhradách, avšak bez toho, aby išlo v každom prípade o ukladanie úplnej zhody (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2004, Komisia/Grécko, C-417/02, Zb. s. I-7973, bod 17).
- 68 V prejednávanej veci Komisia tým, že uviedla tvrdenie na podporu jednej z výhrad formulovaných v odôvodnenom stanovisku, smerujúce k preukázaniu, že koherencia daňového systému nepostačuje na odôvodnenie vyššie uvedených obmedzení slobôd, neformulovala novú výhradu a ani neporušila právo na obhajobu dánskej vlády.
- 69 Z toho vyplýva, že námietka neprípustnosti vznesená dánskou vládou sa musí zamietnuť.
- 70 Vzhľadom na odôvodnenie založené na koherencii daňového systému je nesporné, že potreba ochrany takejto koherencie si vyžaduje existenciu priameho spojenia medzi daňovou výhodou a jej zodpovedajúcou nevýhodou (pozri rozsudky z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 14, a zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18, ako aj ICI, už citovaný, bod 29; Vestergaard, už citovaný, bod 24; z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 35, ako aj X a Y, už citovaný, bod 52).

- 71 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že faktor, ktorý by mohol poškodzovať koherenciu dánskeho daňového systému, spočíva v možnosti premiestnenia pobytu dotknutej osoby medzi momentom zaplatenia platieb na zmluvu o dôchodku a momentom vyplatenia im zodpovedajúcich plnení a nie v skutočnosti, že dôchodková inštitúcia sa nachádza v inom členskom štáte.
- 72 Ak dánsky rezident, ktorý uzavrel zmluvu o dôchodku s inštitúciou so sídlom v Dánsku požívajúci daňové výhody pri platbách zaplatených v rámci tejto zmluvy, následne pred splatnosťou plnení premiestni svoj pobyt do iného členského štátu, Dánske kráľovstvo je zbavené právomoci zdaníť plnenia zodpovedajúce odpočítaným platbám alebo platbám nezahrnutým do základu dane, aspoň pokiaľ by uzavrelo s členským štátom, do ktorého je premiestnený pobyt dotknutej osoby, dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia zodpovedajúcu zmluve OECD. Tento dôsledok však nie je za podobných predpokladov pripísateľný skutočnosti, že dôchodková inštitúcia má sídlo v zahraničí.
- 73 Naopak, Dánskemu kráľovstvu nič nebráni vykonávať svoju daňovú právomoc pri plneniach vyplácaných dôchodkovou inštitúciou so sídlom v inom členskom štáte osobe podliehajúcej dani, ktorá má k momentu tejto výplaty pobyt stále v Dánsku, ako protiváhu platieb, pri ktorých priznalo odpočítateľnosť alebo nezahrnutie do základu dane. K poškodeniu koherentnosti dánskeho daňového systému v oblasti súkromných dôchodkov by došlo iba za predpokladu, že by osoba podliehajúca dani preniesla pred splatnosťou plnení svoj pobyt do iného členského štátu, v ktorom by Dánske kráľovstvo mohlo mať ťažkosti pri zdaňovaní vyplatených plnení.
- 74 Z toho vyplýva, že tým, že všeobecným spôsobom odmieta priznať daňovú výhodu platbám zaplateným dôchodkovej inštitúcii so sídlom v inom členskom štáte, predmetná právna úprava nemôže byť odôvodnená potrebou zabezpečenia koherencie daňového systému.

- 75 Z vyššie uvedeného vyplýva, že predmetná právna úprava nemôže byť odôvodnená ani úvahami založenými na účinnosti daňových kontrol a bojom proti daňovým únikom, ani potrebou zabezpečenia koherencie daňového systému.
- 76 Keďže ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobodného poskytovania služieb, voľného pohybu pracovníkov a slobody usadiť sa odporujú predmetnej právnej úprave, nie je potrebné skúmať túto právnu úpravu oddelene, vo svetle článku 56 ES, ktorý sa týka voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 45).
- 77 V dôsledku toho je potrebné určiť, že Dánske kráľovstvo si zavedením a udržiavaním systému životného poistenia a dôchodkov, podľa ktorého sú daňové odpočty a nezahrnutie do základu dane poskytované len pre platby na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je v Dánsku, zatiaľ čo žiadna takáto daňová úľava nie je priznávaná pri platbách na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je v iných členských štátoch, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 39 ES, 43 ES a 49 ES.

O trovách

- 78 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazat' Dánske kráľovstvo na náhradu trov konania a Dánske kráľovstvo nemalo vo veci úspech, je potrebné zaviazat' ho na náhradu trov konania. V súlade s odsekom 4 prvým pododsekom toho istého článku, Švédske kráľovstvo, vedľajší účastník konania, znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Dánske kráľovstvo si zavedením a udržiavaním systému životného poistenia a dôchodkov, podľa ktorého sú daňové odpočty a nezahrnutie do základu dane poskytované len pre platby na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je v Dánsku, zatiaľ čo žiadna takáto daňová úľava nie je priznávaná pri platbách na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je v iných členských štátoch, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 39 ES, 43 ES a 49 ES.**
- 2. Dánske kráľovstvo je povinné nahradiť trovy konania.**
- 3. Švédske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy