

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)  
της 30ής Ιανουαρίου 2007\*

Στην υπόθεση C-150/04,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 23 Μαρτίου 2004,

**Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων**, εκπροσωπούμενη αρχικώς από την S. Tams, στη συνέχεια, από τους R. Lyal και H. Støvlbæk, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

**Βασιλείου της Δανίας**, εκπροσωπούμενου από τον J. Molde, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

υποστηριζόμενου από

το Βασίλειο της Σουηδίας, εκπροσωπούμενο από τον A. Kruse,

παρεμβαίνον,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (εισηγητή) και E. Juhász, προέδρους τμήματος, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, Γ. Αρέστη, A. Borg Barthet και A. Ó Caoimh, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl

γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 31ης Ιανουαρίου 2006,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 1ης Ιουνίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Δανίας, έχοντας θεσπίσει και διατηρώντας σε ισχύ ένα σύστημα ασφάλειας ζωής και συντάξεων, κατά το οποίο δικαίωμα φορολογικής εκπτώσεως και μη συνυπολογισμού στο φορολογητέο εισόδημα εισφορών παρέχεται αποκλειστικώς για καταβολές εισφορών που πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεων συναπτομένων με συνταξιοδοτικά ιδρύματα εδρεύοντα στη Δανία, ενώ δεν παρέχεται καμία τέτοια φορολογική ελάφρυνση για καταβολές εισφορών που πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεων συναπτομένων με συνταξιοδοτικά ιδρύματα εδρεύοντα σε άλλο κράτος μέλος (στο εξής: επίμαχη νομοθεσία), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ, 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 2 Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799), επεκτείνεται στο εξής στους έμμεσους φόρους.

3 Η πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 77/799 προβλέπει:

«εκτιμώντας ότι η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και ενδέχεται να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού, και ότι κατά συνέπεια επηρεάζει τη λειτουργία της κοινής αγοράς».

4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 προβλέπει:

«1. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν σύμφωνα με την παρούσα οδηγία κάθε πληροφορία που δύναται να τους επιτρέπει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας [...]»

5 Το άρθρο 8 της οδηγίας αυτής διευκρινίζει:

«1. Η παρούσα οδηγία δεν επιβάλλει την υποχρέωση της διεξαγωγής ερευνών ή της διαβίβασεως πληροφοριών, όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του κράτους μέλους, το οποίο θα έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες, δεν παρέχουν στην αρμόδια αυτή αρχή τη δυνατότητα ούτε να ενεργεί τις έρευνες αυτές ούτε να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές, για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους.

2. Η άρνηση διαβιβάσεως πληροφοριών είναι δυνατή σε περίπτωση που θα οδηγούσε στην κοινολόγηση ενός εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή μιας εμπορικής μεθόδου ή μιας πληροφορίας, της οποίας η κοινολόγηση θα ήταν αντίθετη προς τη δημοσία τάξη.

3. Η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους δύναται να αρνηθεί τη διαβίβαση πληροφοριών, όταν το ενδιαφερόμενο κράτος δεν είναι σε θέση, για πραγματικούς ή νομικούς λόγους, να παράσχει παρόμοιες πληροφορίες.»

- 6 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [άρθρο καταργηθέν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5) προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι. »

- 7 Το μέρος Χ του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361 σχετικά με μεταφορές σε εκτέλεση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων διευκρινίζει:

«Α. Ασφάλιστρα και παροχές στα πλαίσια της ασφάλειας ζωής

[...]

- 2) Συμβόλαια που συνάπτονται από ξένες ασφαλιστικές εταιρείες πιστώσεων με κατοίκους

[...]»

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 8 Η δανική νομοθεσία, που κωδικοποιήθηκε με τον νόμο 816, σχετικά, μεταξύ άλλων, με τη φορολογία των συνταξιοδοτικών συστημάτων (bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v.), της 30ής Σεπτεμβρίου 2003 (*Lovtidende* 2003 A, σ. 5522, στο εξής: νόμος περί φορολογίας των συντάξεων), περιέχει διατάξεις για τη φορολογία των συνταξιοδοτικών συστημάτων, περιλαμβανομένων και των ασφαλειών ζωής (στο εξής: συνταξιοδοτικά συστήματα). Γίνεται διάκριση δύο κατηγοριών συνταξιοδοτικών συστημάτων, τα οποία υπόκεινται σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση. Η πρώτη κατηγορία συνταξιοδοτικών συστημάτων εμπίπτει στον τίτλο I του νόμου αυτού και ο δικαιούχος τους απολαύει φορολογικών πλεονεκτημάτων. Η δεύτερη κατηγορία διέπεται από τον τίτλο II A του εν λόγω νόμου και ο δικαιούχος της δεν απολαύει κανενός φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 9 Όσον αφορά την πρώτη κατηγορία συνταξιοδοτικών συστημάτων, ο νόμος περί φορολογίας των συντάξεων προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι υπάρχει η δυνατότητα να εκπέσουν ή να μη ληφθούν υπόψη οι καταβληθείσες στο πλαίσιο συνταξιοδοτικού συστήματος του τίτλου I του νόμου αυτού εισφορές, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για εισφορές σε συστήματα που καταρτίστηκαν στο πλαίσιο σχέσεως εργασίας ή για εισφορές σε ατομικά συνταξιοδοτικά συστήματα, που δεν εμπίπτουν σε σχέση εργασίας.

- 10 Οι παροχές που καταβάλλονται βάσει συνταξιοδοτικού συστήματος του τίτλου Ι του νόμου περί φορολογίας των συντάξεων φορολογούνται στο επίπεδο του δικαιούχου. Οι εμπροθέσμως καταβληθείσες παροχές βάσει συνταξιοδοτικού συστήματος με περιοδικές καταβολές, οι εμπροθέσμως καταβληθείσες παροχές βάσει συνταξιοδοτικού συστήματος με καταβολή κεφαλαίου και οι προκαταβληθείσες παροχές φορολογούνται με διαφορετικούς συντελεστές.
- 11 Για την απόλαυση των φορολογικών πλεονεκτημάτων του τίτλου Ι του νόμου περί φορολογίας των συντάξεων, το συνταξιοδοτικό σύστημα πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις σχετικά, μεταξύ άλλων, με την ηλικία συνταξιοδότησεως, τους δικαιούχους της παροχής και το είδος των παροχών. Περαιτέρω τίθενται προϋποθέσεις όσον αφορά τον φορέα κοινωνικής ασφάλισεως που καταρτίζει το συνταξιοδοτικό σύστημα. Τα συνταξιοδοτικά συστήματα πρέπει να καταρτίζονται με επιχειρήσεις ασφάλειας ζωής, συνταξιοδοτικά ιδρύματα ή χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.
- 12 Οι επιχειρήσεις ασφάλειας ζωής πρέπει:
- να έχουν την έδρα τους στη Δανία, ή
  - να ασκούν τη δραστηριότητα ασφάλειας ζωής στη Δανία μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως και να διαθέτουν άδεια της εποπτεύουσας φορολογικής αρχής για την άσκηση της δραστηριότητας ασφάλειας ζωής, ή
  - να ασκούν τη δραστηριότητα ασφάλειας ζωής στη Δανία μέσω υποκαταστήματος και να διαθέτουν άδεια σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

13 Τα συνταξιοδοτικά ιδρύματα πρέπει:

- να υπόκεινται στον κωδικοποιημένο νόμο υπ' αριθ. 148, περί εποπτείας των οργανισμών επαγγελματικής συντάξεως γήρατος (*bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser*), της 7 Μαρτίου 2003 (*Lovtidende 2003 A*, σ. 953), ο οποίος προϋποθέτει ότι τα ιδρύματα είναι εγκατεστημένα στη Δανία, ή
  
- να υπόκεινται στον νόμο υπ' αριθ. 453 περί χρηματοπιστωτικών δραστηριοτήτων (*lov om finansiel virksomhed*), της 10ης Ιουνίου 2003 (*Lovtidende 2003 A*, σ. 2822), ο οποίος ισχύει για ορισμένα συνταξιοδοτικά ιδρύματα με έδρα στη Δανία και για αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ιδρύματα με άδεια λειτουργίας σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία ασκούν τη δραστηριότητά τους στη Δανία μέσω υποκαταστήματος.

14 Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πρέπει:

- να έχουν άδεια από την εποπτεύουσα φορολογική αρχή για την εκμετάλλευση χρηματοπιστωτικού ιδρύματος στη Δανία, πράγμα που προϋποθέτει έδρα σ' αυτό το κράτος μέλος, ή
  
- να είναι πιστωτικά ιδρύματα τα οποία έχουν άδεια λειτουργίας σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ασκούν τη δραστηριότητά τους στη Δανία μέσω υποκαταστήματος.



- 15 Όσον αφορά τη δεύτερη κατηγορία συνταξιοδοτικών συστημάτων, ο τίτλος II Α του νόμου περί φορολογίας των συντάξεων, με τίτλο «Συνταξιοδοτικά συστήματα, ασφάλειες και λοιπά συστήματα που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος», περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με συνταξιοδοτικά συστήματα που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να εμπίπτουν στον τίτλο I του νόμου αυτού, καθώς και συνταξιοδοτικά συστήματα των οποίων ο ασφαλισμένος έχει παραιτηθεί από τη φορολογία σύμφωνα με τον τίτλο I.
- 16 Ο εν λόγω τίτλος II Α περιλαμβάνει τα άρθρα 53 Α καθώς και 53 Β και αφορά, μεταξύ άλλων, τα καταρτισθέντα με αλλοδαπούς ασφαλιστικούς φορείς συνταξιοδοτικά συστήματα.
- 17 Το άρθρο 53 Α του νόμου περί φορολογίας των συντάξεων προβλέπει:

«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 έως 5 ισχύουν για:

- 1) ασφάλειες ζωής οι οποίες δεν εμπίπτουν στο κεφάλαιο 1·
- 2) ασφάλειες ζωής, οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις σύμφωνα με το κεφάλαιο 1, των οποίων όμως ο δικαιούχος κατά τη σύναψη της ασφάλειας έχει παραιτηθεί από τη φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου I·
- 3) συνταξιοδοτικά συστήματα τα οποία δεν εμπίπτουν στο κεφάλαιο 1·

- 4) συνταξιοδοτικά συστήματα τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις του κεφαλαίου 1, ως προς τα οποία όμως ο δικαιούχος, κατά την υπαγωγή στο σύστημα, έχει παραιτηθεί από τη φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου I, καθώς και
- 5) ασφάλειες ασθενείας και ατυχημάτων των οποίων ο δικαιούχος είναι ο ασφαλισμένος.

2. Ασφάλιστρα ή εισφορές στα συνταξιοδοτικά συστήματα και λοιπές ασφαλίσσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1 δεν μπορούν, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, να αποτελέσουν αντικείμενο εκπτώσεως. Κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του εργαζομένου λαμβάνονται υπόψη ασφάλιστρα ή εισφορές που καταβλήθηκαν από τον τωρινό ή από προηγούμενο εργοδότη [...]

3. Κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη οι πρόσοδοι από ασφάλειες ζωής και συνταξιοδοτικά συστήματα σύμφωνα με την παράγραφο 1 [...]

[...]

5. Παροχές από συνταξιοδοτικά συστήματα κ.λπ. σύμφωνα με την παράγραφο 1 δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.»

18 Το άρθρο 53 B του ίδιου νόμου προβλέπει:

«1. Παρά το άρθρο 53 A, οι διατάξεις των παραγράφων 4 έως 6 ισχύουν για τις αναφερόμενες στο άρθρο 53 A, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, ασφάλειες ζωής, για τα αναφερόμενα στο άρθρο 53 A, παράγραφος 1, τρίτη περίπτωση,

συνταξιοδοτικά συστήματα και για τις αναφερόμενες στο άρθρο 53 Α, παράγραφος 1, πέμπτη περίπτωση, ασφάλειες ασθενείας και ατυχημάτων, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3. Το αυτό ισχύει για αλλοδαπά συνταξιοδοτικά συστήματα, τα οποία καταρτίστηκαν με χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

2. Το συνταξιοδοτικό σύστημα και λοιπές ασφαλίσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1 πρέπει να έχουν καταρτισθεί, ενώ ο ασφαλισμένος ή ο δικαιούχος δεν υπέκειτο στον φόρο κατά το άρθρο 1 του νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ή ενώ ο ενδιαφερόμενος υπέκειτο μεν στον φόρο κατά το άρθρο 1 του νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ήταν όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις διεθνούς συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, εγκατεστημένος στην αλλοδαπή, στις νήσους Φερρόες ή στη Γροιλανδία.

3. Όλες οι εισφορές σε συνταξιοδοτικά συστήματα και λοιπές ασφαλίσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1, οι οποίες καταβάλλονταν κατά τον χρόνο που ο ασφαλισμένος ή ο δικαιούχος δεν υπέκειτο στον φόρο ούτε ήταν εγκατεστημένος στη Δανία, πρέπει, κατά το φορολογικό δίκαιο του κράτους, στο οποίο ο ασφαλισμένος ή ο δικαιούχος υπέκειτο στον φόρο κατά τον χρόνο της καταβολής της εισφοράς ή στο οποίο ήταν εγκατεστημένος, να εκπέσουν από το θετικό φορολογητέο εισόδημα ή πρέπει να έχουν καταβληθεί από εργοδότη υπό μορφή τέτοια ώστε, σύμφωνα με το φορολογικό δίκαιο του κράτους στο οποίο ο ασφαλισμένος ή ο δικαιούχος υπέκειτο στον φόρο κατά τον χρόνο καταβολής της εισφοράς ή στο οποίο ήταν εγκατεστημένος, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του ενδιαφερομένου.

4. Για τα ασφάλιστρα και τις εισφορές σε συνταξιοδοτικά συστήματα και λοιπές ασφαλίσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1, ισχύει το άρθρο 53 Α, παράγραφος 2.

5. Κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, οι πρόσοδοι συνταξιοδοτικών συστημάτων και λοιπές ασφαλίσεις δεν λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 1, περιλαμβανομένων των τόκων και της διανομής κερδών.

6. Παροχές από συνταξιοδοτικά συστήματα και λοιπές ασφαλίσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1 λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος [...] Τέτοιες παροχές δεν λαμβάνονται υπόψη γενικά κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, στο μέτρο που αντιστοιχούν σε εισφορές τις οποίες κατέβαλε ο ασφαλισμένος ή ο δικαιούχος, αφού κατέστη υποκείμενος στον φόρο στη Δανία ή εγκαταστάθηκε στη χώρα αυτή, και οι οποίες δεν μπορούσαν να εκπέσουν κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 4 και το άρθρο 53 A, παράγραφος 2.»

- 19 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων και των διευκρινίσεων που δόθηκαν στο Δικαστήριο, από την επίμαχη νομοθεσία συνάγεται ότι, πρώτον, οι εισφορές στα συνταξιοδοτικά συστήματα του τίτλου II A του νόμου περί φορολογίας των συντάξεων δεν μπορούν συνεπώς να αποτελέσουν το αντικείμενο εκπτώσεως και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.
- 20 Δεύτερον, οι τρέχουσες πρόσοδοι των αποταμιεύσεων συντάξεως φορολογούνται ως εισόδημα από κεφάλαιο σύμφωνα με το άρθρο 53 A, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογίας των συντάξεων. Μολονότι τα συνταξιοδοτικά συστήματα εμπίπτουν στο άρθρο 53 B του νόμου αυτού, οι τρέχουσες πρόσοδοι πάντως δεν φορολογούνται.
- 21 Τρίτον, οι παροχές από συνταξιοδοτικά συστήματα του άρθρου 53 A του νόμου περί φορολογίας των συντάξεων απαλλάσσονται του φόρου. Οι παροχές από συνταξιοδοτικά συστήματα του άρθρου 53 B του νόμου αυτού φορολογούνται ως προσωπικό εισόδημα εάν ο ασφαλισμένος μπόρεσε να εκπέσει τις εισφορές του στο συνταξιοδοτικό σύστημα ή εάν οι εισφορές αυτές δεν ελήφθησαν υπόψη.
- 22 Τέταρτον, το εν λόγω άρθρο 53 B αφορά τα συνταξιοδοτικά συστήματα στα οποία η υπαγωγή έγινε στην αλλοδαπή από πρόσωπα τα οποία κατά τον χρόνο υπαγωγής δεν κατοικούσαν στη Δανία. Εάν ο ασφαλισμένος μετοικήσει στη Δανία και εξακολουθεί να κατοικεί στη Δανία κατά την καταβολή της συντάξεως από το συνταξιοδοτικό σύστημα, οι καταβαλλόμενες παροχές φορολογούνται στη Δανία. Το άρθρο αυτό παρέχει στη Δανία τη νομική βάση για τη φορολογία παροχών που καταβάλλονται από αλλοδαπά συνταξιοδοτικά συστήματα στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το εν λόγω κράτος μέλος, ως χώρα διαμονής, έχει, σύμφωνα με σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, την εξουσία φορολογήσεως.

*Οι συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας*

Φορολογία παροχών από συνταξιοδοτικά συστήματα σύμφωνα με τις συναφθείσες από το Βασίλειο της Δανίας συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας

- 23 Το άρθρο 18 της προτύπου φορολογικής σύμβασης περί του εισοδήματος και της περιουσίας, που έχει εκπονήσει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΕCD) (στο εξής: σύμβαση ΟΟΣΑ), ορίζει, κατ' ουσίαν, ότι οι ιδιωτικές συντάξεις φορολογούνται κατ' αρχήν στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένος ο δικαιούχος της συντάξεως.
- 24 Το Βασίλειο της Δανίας συνήψε με πολλά κράτη συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Οι συμβάσεις αυτές ακολουθούν τις αρχές της σύμβασης ΟΟΣΑ και θεσπίζουν, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα φορολογήσεως των παροχών από ιδιωτικά συνταξιοδοτικά συστήματα.
- 25 Αντίστοιχες με το άρθρο 18 της σύμβασης ΟΟΣΑ διατάξεις περιλαμβάνονται στις συμβάσεις που συνήψε, αφενός, το Βασίλειο της Δανίας και, αφετέρου, η Γαλλική Δημοκρατία (σύμβαση της 8ης Φεβρουαρίου 1957, άρθρο 13), η Δημοκρατία της Αυστρίας (σύμβαση της 23ης Οκτωβρίου 1961, τροποποιηθείσα με το Πρωτόκολλο της 19ης Οκτωβρίου 1970, άρθρο 15), το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου (σύμβαση της 17ης Νοεμβρίου 1980, άρθρο 18), το Βασίλειο των Κάτω Χωρών (σύμβαση της 1ης Ιουλίου 1996, άρθρο 18), το Βασίλειο της Ισπανίας (σύμβαση της 3ης Ιουλίου 1972, όπως τροποποιήθηκε με το Πρωτόκολλο της 17ης Μαρτίου 1999, άρθρο 18, παράγραφος 1). Ανάλογη διάταξη με τις προαναφερθείσες περιλαμβάνεται στη συναφθείσα με την Ελβετική Συνομοσπονδία σύμβαση (σύμβαση της 23ης Νοεμβρίου 1973, άρθρο 18).

Δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών σε αλλοδαπά συνταξιοδοτικά συστήματα σύμφωνα με τις συναφθείσες από το Βασίλειο της Δανίας συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας

- 26 Ορισμένες από τις συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει το Βασίλειο της Δανίας προβλέπουν ότι οι εγκατεστημένοι σε συμβαλλόμενο κράτος ασφαλισμένοι μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο στο κράτος αυτό εισόδημα τις εισφορές σε συνταξιοδοτικά συστήματα, τα οποία έχουν καταρτισθεί σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος.
- 27 Πρόκειται για τις συμβάσεις που συνάφθηκαν με το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας (σύμβαση της 11ης Νοεμβρίου 1980, τροποποιηθείσα πρόσφατα με το Πρωτόκολλο της 13ης Οκτωβρίου 1996, άρθρο 28, παράγραφος 3), τις Κάτω Χώρες (σύμβαση της 1ης Ιουλίου 1996, άρθρο 5, παράγραφος 5), και το Βασίλειο της Σουηδίας (πρόσθετη συμφωνία της 29ης Οκτωβρίου 2003 στη σύμβαση της 23ης Σεπτεμβρίου 1996, άρθρο 19, παράγραφοι 1 έως 3). Αντίστοιχη διάταξη περιλαμβάνεται στη συναφθείσα με την Ελβετική Συνομοσπονδία σύμβαση (σύμβαση της 1ης Ιουλίου 1996, άρθρο 25, παράγραφος 5).

### **Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία**

- 28 Με τα από 5 Απριλίου 1991 και 31 Ιουλίου 1992 έγγραφα οχλήσεως, καθώς και με το συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως της 11ης Απριλίου 2000, η Επιτροπή επέστησε την προσοχή των δανικών αρχών στο ότι ορισμένες διατάξεις, σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού στο φορολογητέο εισόδημα των εισφορών στα συνταξιοδοτικά συστήματα, δεν συνάδουν προς τα άρθρα 39 ΕΚ, 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ.

- 29 Κατόπιν των από 12 Μαρτίου 1992, 22 Δεκεμβρίου 1992 και 29 Ιουνίου 2000 απαντήσεων της Δανικής Κυβερνήσεως και ακροάσεως των δανικών αρχών κατά τις συνεδριάσεις της 4ης Νοεμβρίου 1997 και 14ης Ιανουαρίου 2000, η Επιτροπή απηύθυνε, στις 5 Φεβρουαρίου 2003, στην κυβέρνηση αυτή αιτιολογημένη γνώμη με την οποία διαπίστωσε ότι το Βασίλειο της Δανίας, διατηρώντας σε ισχύ την επίμαχη νομοθεσία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα αυτά.
- 30 Στις 15 Απριλίου 2003, η Δανική Κυβέρνηση, απαντώντας στην αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής, αναγνώρισε ότι η νομοθεσία αυτή μπορεί να θέτει περιορισμούς στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και την ελευθερία εγκαταστάσεως, αλλά ισχυρίστηκε ότι δεν συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία κινήσεως των κεφαλαίων.
- 31 Εντούτοις, η Δανική Κυβέρνηση φρονεί ότι οι περιορισμοί των ελευθεριών αυτών δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αφορούν την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος. Σύμφωνα με την άποψη της κυβερνήσεως αυτής, οι εθνικές διατάξεις περί φορολογίας της συντάξεως είναι συμμετρικές, εφόσον υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών και της φορολογήσεως των καταβληθεισών παροχών.
- 32 Κρίνοντας ότι οι εξηγήσεις του Βασιλείου της Δανίας σε απάντηση της αιτιολογημένης γνώμης δεν ήσαν ικανοποιητικές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.
- 33 Με την από 19 Νοεμβρίου 2004 διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου, επετράπη στο Βασίλειο της Σουηδίας να παρέμβει προς στήριξη των αιτημάτων του Βασιλείου της Δανίας.

## Επί της προσφυγής

### *Επί των περιορισμών των ελευθεριών*

- 34 Κατ' αρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, ναι μεν οι άμεσοι φόροι ανήκουν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16· της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooyen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, καθώς και 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 25).
- 35 Πρέπει να εξετασθεί αν, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή, η επίμαχη νομοθεσία δυσχεραίνει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και των κεφαλαίων, καθώς και την ελευθερία εγκαταστάσεως. Η Δανική Κυβέρνηση αμφισβητεί μόνον την ύπαρξη περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 36 Πράγματι, σύμφωνα με την κυβέρνηση αυτή, η επίμαχη νομοθεσία δεν συνεπάγεται κανέναν άμεσο περιορισμό στις διασυνοριακές συναλλαγές σχετικά με κεφάλαια που καταβάλλονται σε αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ιδρύματα ή πληρώνονται από αυτά. Πρόκειται απλώς για έμμεσους περιορισμούς απορρέοντες από τις δυσχέρειες που μπορεί να συνεπάγεται η νομοθεσία αυτή στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και την ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 37 Συναφώς, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι οι παροχές υπηρεσιών στον τομέα των ασφαλίσεων αποτελούν υπηρεσίες υπό την έννοια του άρθρου 50 ΕΚ και το άρθρο 49 ΕΚ απαγορεύει την εφαρμογή κάθε εθνικής νομοθεσίας η οποία, χωρίς να δικαιολογείται αντικειμενικώς, δυσχεραίνει τη δυνατότητα ενός παρέχοντος υπηρεσίες να ασκεί πραγματικά την ελευθερία αυτή (βλ., συναφώς, τις αποφάσεις



της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, Safir, Συλλογή 1998, σ. I-1897, σκέψη 22· της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψεις 25 έως 27, καθώς και προαναφερθείσα απόφαση Skandia και Ramstedt, σκέψεις 22 έως 24).

- 38 Υπό το πρίσμα της ενιαίας αγοράς και για να καταστεί εφικτή η πραγματοποίηση των στόχων της, το άρθρο 49 ΕΚ απαγορεύει και την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως που έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσχερέστερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Safir, σκέψη 23).
- 39 Εν προκειμένω, για να μπορούν τα συνταξιοδοτικά ιδρύματα που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη να προσφέρουν στη δανική αγορά τις υπηρεσίες τους με τα ίδια φορολογικά πλεονεκτήματα που προβλέπονται για τις υπηρεσίες που προτείνουν τα εγκατεστημένα στη Δανία συνταξιοδοτικά ιδρύματα, πρέπει να έχουν θυγατρική εταιρία ή μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος μέλος.
- 40 Όσον αφορά το άρθρο 43 ΕΚ, διακρίνονται δύο κατηγορίες καταστάσεων όπου η προϋπόθεση αυτή μπορεί να έχει αποτρεπτικό αποτέλεσμα. Αφενός, οι παρέχοντες υπηρεσίες αποτρέπονται να εγκατασταθούν στη Δανία λόγω του συναφούς κόστους. Η κατάσταση αυτή συνιστά καθεαυτή άρνηση της εν λόγω ελευθερίας (βλ., συναφώς, τις αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, C-496/01, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2351, σκέψη 65, και της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-439/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2002, σ. I-305, σκέψη 30). Αφετέρου, οι αποδέκτες των υπηρεσιών αυτών αποτρέπονται να υπαχθούν σε συνταξιοδοτικό σύστημα συνταξιοδοτικών ιδρυμάτων, εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος, λαμβανομένης υπόψη της σημασίας που έχει για τη σύναψη τέτοιου συνταξιοδοτικού συστήματος η δυνατότητα των συναφών φορολογικών ελαφρύνσεων (βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Danner, σκέψη 31).
- 41 Δεύτερον, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, επισημαίνεται ότι οι εργαζόμενοι που έχουν ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος, πλην του Βασιλείου της Δανίας, και οι οποίοι, στη συνέχεια, έχουν θέση

εργασίας στη Δανία, ή αναζητούν εργασία, υπάγονται συνήθως σε συνταξιοδοτικά συστήματα συνταξιοδοτικών ιδρυμάτων στο πρώτο κράτος. Επομένως, οι επίμαχες διατάξεις ενδέχεται να έχουν επιπτώσεις για τους εργαζόμενους αυτούς οι οποίοι, κατά γενικό κανόνα, είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 9, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 7).

- 42 Ωστόσο, εν προκειμένω, η χορήγηση δικαιώματος εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών, υπό την προϋπόθεση υπαγωγής σε συνταξιοδοτικό σύστημα συνταξιοδοτικού ιδρύματος εγκατεστημένου στη Δανία, δύναται, λόγω των συνεπαγομένων ενεργειών και δαπανών, να αποτρέψει τον ασφαλισμένο από τη μεταφορά της κατοικίας του στη Δανία και, ως εκ τούτου, συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.
- 43 Τρίτον, για τους ίδιους με τους προεκτεθέντες λόγους, θεωρείται ότι η επίμαχη νομοθεσία εμποδίζει επίσης την ελευθερία εγκαταστάσεως στη Δανία των μη μισθωτών εργαζομένων υπηκόων άλλου κράτους μέλους.
- 44 Πράγματι, η επίμαχη νομοθεσία, μη χορηγώντας κανένα δικαίωμα εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών που έχουν καταβληθεί σε συνταξιοδοτικά ιδρύματα που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, δύναται να αποτρέψει τους μη μισθωτούς εργαζομένους να εγκατασταθούν στη Δανία.
- 45 Κατόπιν των προηγουμένων, διαπιστώνεται ότι η επίμαχη νομοθεσία αποτελεί περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, καθώς και την ελευθερία εγκαταστάσεως.

- 46 Ωστόσο, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι τα εθνικά μέτρα που ενδέχεται να θίγουν ή να καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΕΚ μπορούν πάντως να γίνουν δεκτά, υπό τον όρον ότι επιδιώκουν σκοπό γενικού συμφέροντος, ότι είναι κατάλληλα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και ότι δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ., απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 40).
- 47 Συνεπώς, πρέπει να εξετασθεί αν οι διαπιστωθέντες περιορισμοί δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος αφορώντες, αφενός, όπως υποστηρίζει η Δανική Κυβέρνηση, τον σκοπό διασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος και, αφετέρου, όπως υποστηρίζει η Σουηδική Κυβέρνηση, τον σκοπό διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων καθώς και, όπως υποστηρίχθηκε ιδίως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τον σκοπό πρόληψης του κινδύνου φοροδιαφυγής.

*Επί των προβληθεισών δικαιολογιών*

Όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την πρόληψη της φοροδιαφυγής

— Επιχειρήματα των διαδίκων

- 48 Σύμφωνα με την Επιτροπή, άλλα μέτρα που περιλαμβάνονται στην οδηγία 77/799, όπως η απαίτηση να προσκομίζει ο φορολογούμενος τα αποδεικτικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για να εκτιμηθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις δυνατότητας εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών, αρκούν για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου. Η οδηγία αυτή, όπως και η οδηγία 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού

Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων καθώς και από γεωργικές εισφορές και δασμούς (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001, σχετικά, μεταξύ άλλων, με τον φόρο προστιθέμενης αξίας και ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 175, σ. 17), διασφαλίζει την είσπραξη φόρου εισοδήματος σε άλλα κράτη μέλη.

- 49 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Δανική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι, μολονότι το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 76/308, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44, επεκτάθηκε το 2001 στους άμεσους φόρους, καμία νέα υποχρέωση δεν επιβλήθηκε στα αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ιδρύματα για την παρακράτηση του φόρου που οφείλεται από τους φορολογουμένους που είναι εγκατεστημένοι στο οικείο κράτος μέλος. Ως εκ τούτου, εξακολουθούν να ισχύουν οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων το Δικαστήριο εξέδωσε την προαναφερθείσα απόφαση *Bachmann*.
- 50 Σύμφωνα με τη Σουηδική Κυβέρνηση, η αποτελεσματικότητα της οδηγίας 77/799 περιορίζεται από το γεγονός ότι τα εθνικά δίκαια των κρατών μελών καθορίζουν τα πληροφοριακά στοιχεία που μπορεί να έχουν στη διάθεσή τους και υποχρεούνται να διαβιβάσουν κατ' εφαρμογή της οδηγίας αυτής. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το άρθρο 8 της εν λόγω οδηγίας, ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται να παράσχει πληροφoρία που του ζητήθηκε όταν η νομοθεσία του απαγορεύει να προβεί σε έρευνες, συλλογή ή χρησιμοποίηση τέτοιων πληροφοριών για ίδιες ανάγκες ή όταν επικαλείται νομοθεσία περί τηρήσεως του απορρήτου.

— Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 51 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, *ICI*, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 26 της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, *Metallgesellschaft κ.λπ.*, Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 57, καθώς και της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, *Lenz*, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψη 27) και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων (βλ. αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, *X και Y*, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 51, καθώς και της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας,

Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψεις 31 και 32) αποτελούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος δυνάμενους να περιορίσουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη (βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 32).

- 52 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 77/799 προκειμένου να λάβει εκ μέρους των αρμοδίων αρχών άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα του επιτρέψουν να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (βλ. απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard, Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 26) ή όλες τις πληροφορίες που κρίνει αναγκαίες για να εκτιμήσει το ακριβές ποσό του οφειλομένου φόρου εισοδήματος ανάλογα με την εφαρμοστέα νομοθεσία (βλ. συναφώς την προαναφερθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 26).
- 53 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι οι δανικές αρχές μπορούν να ελέγξουν αν ένας φορολογούμενος έχει πράγματι καταβάλει εισφορές σε συνταξιοδοτικό ίδρυμα εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 11 C, παράγραφοι 1 και 3, του κωδικοποιημένου νόμου 726 περί φορολογικού ελέγχου (Bekendtgørelse af skattekontrolløven), της 13ης Αυγούστου 2001 (*Lovtidende* 2001 A, σ. 4620), τα πρόσωπα που έχουν υπαχθεί σε αλλοδαπό συνταξιοδοτικό σύστημα και φορολογούνται πλήρως στη Δανία υποχρεούνται να ενημερώνουν τις φορολογικές αρχές συναφώς.
- 54 Το γεγονός ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 δεν επιβάλλει τη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη αυτή δεν μπορεί να δικαιολογήσει το γεγονός ότι δεν εκπίπτουν ή δεν λαμβάνονται υπόψη οι καταβληθείσες στο πλαίσιο συνταξιοδοτικού συστήματος εισφορές. Πράγματι, οι δανικές φορολογικές αρχές ουδόλως εμποδίζονται να απαιτήσουν από τον ενδιαφερόμενο την προσκόμιση των αποδεικτικών στοιχείων που κρίνουν απαραίτητα και, ενδεχομένως, να αρνηθούν την έκπτωση ή τον μη συνυπολογισμό των εισφορών σε περίπτωση μη προσκομίσεως των αποδεικτικών αυτών στοιχείων (βλ., συναφώς, τις προαναφερθείσες αποφάσεις Bachmann, σκέψεις 18 και 20, καθώς και Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψεις 11 και 13).

- 55 Επομένως, οι δυσχέρειες που συνδέονται με την ανταλλαγή πληροφοριών από πλευράς της οδηγίας 77/799, εφόσον βάσει της οδηγίας αυτής δεν μπορεί να εξακριβωθεί πραγματικά αν τα αλλοδαπά συνταξιοδοτικά συστήματα πληρούν τις προϋποθέσεις από τις οποίες η επίμαχη νομοθεσία εξαρτά τη δυνατότητα εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών, δεν δικαιολογούν τους διαπιστωθέντες στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως περιορισμούς.
- 56 Επιβάλλεται επίσης η διαπίστωση ότι η αποτελεσματικότητα του ελέγχου της φορολογήσεως των συντάξεων που καταβάλλονται στους ασφαλισμένους, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στη Δανία, μπορεί να διασφαλίζεται με λιγότερο περιοριστικά για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών μέσα απ' ό,τι η επίμαχη νομοθεσία, μεταξύ δε άλλων με την υποχρέωση των φορολογουμένων να προσκομίζουν δικαιολογητικά όταν υποβάλουν αιτήσεις περί εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών.
- 57 Πράγματι, πρέπει να σημειωθεί ότι ο φορολογούμενος, πριν λάβει σύνταξη καταβαλλόμενη από σύστημα του οποίου τη διαχείριση ασκεί αλλοδαπό συνταξιοδοτικό ίδρυμα, θα έχει γενικά ζητήσει να εκπέσουν ή να μη ληφθούν υπόψη οι σχετικές εισφορές. Οι σχετικές αιτήσεις περί εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών και τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν οι φορολογούμενοι επ' ευκαιρία τέτοιων αιτήσεων θα αποτελούν, στο πλαίσιο αυτό, χρήσιμη πηγή πληροφοριών σχετικά με τις συντάξεις που θα καταβληθούν αργότερα στα άτομα αυτά.
- 58 Περαιτέρω, τονίζεται ότι το γεγονός και μόνον ότι ένας φορολογούμενος καταβάλλει εισφορές στο πλαίσιο συνταξιοδοτικού συστήματος καταρτισθέντος με συνταξιοδοτικό ίδρυμα, που είναι εγκατεστημένο εκτός Δανίας, δεν μπορεί να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής θίγον την άσκηση θεμελιώδους ελευθερίας που εγγυάται η Συνθήκη (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45, και της 4ης Μαρτίου 2004, Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα, σκέψη 27).
- 59 Κατόπιν των προεκτεθέντων, η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και η πρόληψη της φοροδιαφυγής δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τους απορρέοντες από την επίμαχη νομοθεσία περιορισμούς.

## Όσον αφορά τη συνοχή του φορολογικού συστήματος

## — Επιχειρήματα των διαδίκων

- 60 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος διασφαλίζεται όταν πληρούνται δύο προϋποθέσεις. Αφενός, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών και της φορολογήσεως των παροχών και, αφετέρου, η επίμαχη νομοθεσία πρέπει να προβλέπει τη χορήγηση της δυνατότητας εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών που έχουν καταβληθεί σε συνταξιοδοτικό σύστημα σε άλλο κράτος μέλος, εκτός αν το κράτος κατοικίας δεν μπορεί να φορολογεί τις καταβληθείσες από το σύστημα αυτό παροχές.
- 61 Σύμφωνα με τη Δανική Κυβέρνηση, εφόσον η επίμαχη νομοθεσία αποκλείει τη φορολόγηση των καταβληθεισών παροχών αν δεν μπορούν να εκπέσουν ή να μη ληφθούν υπόψη οι καταβληθείσες εισφορές, δεν αντιβαίνει προς τη Συνθήκη το να περιοριστούν ή να αποκλειστούν οι δυνατότητες εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εισφορών που έχουν καταβληθεί σε συνταξιοδοτικά ιδρύματα που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη. Οι δανικοί κανόνες είναι συμμετρικοί εφόσον δεν φορολογούν τις καταβληθείσες παροχές όταν δεν χορηγούν δικαίωμα εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των καταβληθεισών εισφορών, αλλά φορολογούν τις ίδιες αυτές παροχές όταν χορηγούν δικαίωμα εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού των εν λόγω εισφορών. Η συνοχή του φορολογικού συστήματος διασφαλίζεται επίσης στο επίπεδο ενός και του ίδιου φορολογουμένου.
- 62 Ως προς την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος, η Επιτροπή θεωρεί ότι όλα τα συνταξιοδοτικά συστήματα που καταρτίζονται με συνταξιοδοτικά ιδρύματα, που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη πρέπει να απολαμβάνουν των ιδίων φορολογικών πλεονεκτημάτων με τα συναφθέντα στη Δανία. Το γεγονός ότι λαμβάνεται υπόψη η ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος παρουσιάζει λυσιτέλεια μόνο στις περιπτώσεις όπου το Βασίλειο της Δανίας δεν δικαιούται να φορολογεί τις καταβληθείσες παροχές. Η

Επιτροπή προσθέτει ότι το εν λόγω κράτος μέλος χάνει το δικαίωμα φορολογήσεως των παροχών αυτών που έχουν καταβληθεί στον ασφαλισμένο, ο οποίος κατοικεί στο έδαφός του, ανεξαρτήτως του αν το συνταξιοδοτικό σύστημα έχει καταρτισθεί στο έδαφός του ή στην αλλοδαπή, μόνον όταν ο ασφαλισμένος μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος.

63 Σύμφωνα με τη Δανική Κυβέρνηση, η αβεβαιότητα στην είσπραξη φόρου επί των παροχών που έχουν καταβάλει αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ιδρύματα αποτελεί το αποφασιστικό στοιχείο που δικαιολογεί την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Πράγματι, με την ευκαιρία αλλαγής κατοικίας του ασφαλισμένου, οι αρχές του οικείου κράτους μέλους αγνοούν, κατά την ημέρα καταβολής των εισφορών, αν ο εν λόγω ασφαλισμένος θα μεταναστεύσει και επομένως αν, κατ' εφαρμογή συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, ο φόρος δεν πρέπει να καταβληθεί στο κράτος μέλος όπου καταβλήθηκαν οι εισφορές και αποτέλεσαν το αντικείμενο εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού, αλλά στο νέο κράτος κατοικίας.

64 Η Σουηδική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος συνεπάγεται ότι οι φορολογικές αρχές δέχονται τη δυνατότητα εκπτώσεως ή μη συνυπολογισμού στο φορολογητέο εισόδημα των εισφορών στα συνταξιοδοτικά συστήματα μόνον όταν έχουν τη βεβαιότητα ότι θα φορολογηθεί πράγματι το κεφάλαιο που θα καταβάλει το συνταξιοδοτικό ίδρυμα κατά τη λήξη του συνταξιοδοτικού συστήματος.

— Εκτίμηση του Δικαστηρίου

65 Πρέπει ευθύς εξαρχής να εξετασθεί το επιχείρημα της Δανικής Κυβερνήσεως ότι η Επιτροπή, υποστηρίζοντας ότι μπορεί να γίνει επίκληση της ανάγκης διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μόνο στις περιπτώσεις όπου το Βασίλειο της Δανίας δεν μπορεί πλέον να φορολογήσει τις παροχές που έχουν καταβληθεί από τα αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ιδρύματα, δηλαδή στις περιπτώσεις όπου οι ασφαλισμένοι εγκαταλείπουν την κατοικία τους στη Δανία, προβάλλει επιχείρημα που δεν περιλαμβάνεται στο έγγραφο οχλήσεως και στην αιτιολογημένη γνώμη.



- 66 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως, ο σκοπός της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας έγκειται στο να δοθεί στο οικείο κράτος μέλος η δυνατότητα, αφενός, να συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο και, αφετέρου, να προβάλει λυσιτελώς τους αμυντικούς του ισχυρισμούς κατά των αιτιάσεων που διατυπώνει η Επιτροπή (βλ. την απόφαση της 26ης Απριλίου 2005, C-494/01, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2005, σ. I-3331, σκέψη 33).
- 67 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής και η προσφυγή πρέπει να στηρίζονται επί των αυτών αιτιάσεων, χωρίς πάντως να επιβάλλεται, εν πάση περιπτώσει, πλήρης σύμπτωση (βλ., συναφώς, την απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, C-417/02, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2004, σ. I-7973, σκέψη 17).
- 68 Εν προκειμένω, η Επιτροπή, μη προβάλλοντας επιχείρημα προς στήριξη των αιτιάσεων που διατυπώθηκαν με την αιτιολογημένη γνώμη για να αποδείξει ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τους περιορισμούς της ασκήσεως των προαναφερθεισών ελευθεριών, δεν διατύπωσε νέα αιτίαση και δεν προσέβαλε τα δικαιώματα άμυνας της Δανικής Κυβερνήσεως.
- 69 Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί η ένσταση απαραδέκτου που προέβαλε η Δανική Κυβέρνηση.
- 70 Βάσει της δικαιολογίας που αντλείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος, συνομολογείται ότι η ανάγκη διασφάλισης της συνοχής αυτής απαιτεί την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και του συνακόλουθου μειονεκτήματος (βλ. προαναφερθείσα απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 14· και προαναφερθείσες αποφάσεις Svensson και Gustavsson, σκέψη 18· ICI, σκέψη 29· Vestergaard, σκέψη 24· της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 35, καθώς και X και Y, σκέψη 52).

- 71 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι ο παράγων που δύναται να θίξει τη συνοχή του δανικού φορολογικού συστήματος έγκειται στο ότι ο ενδιαφερόμενος μπορεί να μεταφέρει την κατοικία του μεταξύ της στιγμής καταβολής των εισφορών σε συνταξιοδοτικό σύστημα και της στιγμής καταβολής των αντιστοίχων παροχών, και όχι τόσο στο ότι το συνταξιοδοτικό ίδρυμα είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.
- 72 Πράγματι, όταν ένας κάτοικος Δανίας, ο οποίος έχει υπαχθεί σε συνταξιοδοτικό σύστημα συνταξιοδοτικού ιδρύματος που είναι εγκατεστημένο στη Δανία, απολαύει φορολογικών πλεονεκτημάτων επί των εισφορών που καταβάλει στο πλαίσιο του συστήματος αυτού και μεταφέρει στη συνέχεια, πριν από τη λήξη καταβολής των παροχών, την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος, το Βασίλειο της Δανίας στερείται της εξουσίας φορολόγησως των παροχών που αντιστοιχούν στις εισφορές που έχουν εκπέσει ή δεν έχουν ληφθεί υπόψη, τουλάχιστον στην περίπτωση που έχει συνάψει με το κράτος μέλος όπου μεταφέρθηκε η κατοικία του ενδιαφερομένου σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, η οποία αναπαράγει τη σύμβαση ΟΟΣΑ. Πάντως, σε παρόμοια υποθετική περίπτωση, οι συνέπειες αυτές δεν καταλογίζονται στο γεγονός ότι το συνταξιοδοτικό ίδρυμα είναι εγκατεστημένο στην αλλοδαπή.
- 73 Αντιθέτως, ουδαμώς εμποδίζεται το Βασίλειο της Δανίας στην άσκηση της εξουσίας του φορολόγησως των παροχών που κατέβαλε συνταξιοδοτικό ίδρυμα, που είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, σε φορολογούμενο που εξακολουθεί να κατοικεί στη Δανία κατά τη στιγμή της εν λόγω παροχής, ως αντιπαροχή των εισφορών που δέχθηκε να εκπέσουν ή να μη ληφθούν υπόψη. Μόνο στην περίπτωση όπου ο φορολογούμενος αυτός μεταφέρει, πριν από τη λήξη της προθεσμίας για την καταβολή των παροχών, την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος πλην του Βασιλείου της Δανίας μπορεί να υπάρξουν δυσχέρειες στη φορολόγηση των καταβληθεισών παροχών και, επομένως, θίγεται η συνοχή του δανικού φορολογικού συστήματος στον τομέα φορολόγησως των ιδιωτικών συντάξεων.
- 74 Επομένως, η ανάγκη διασφάλισως της συνοχής του φορολογικού συστήματος δεν δύναται να δικαιολογήσει την επίμαχη νομοθεσία, η οποία δεν χορηγεί γενικώς φορολογικό πλεονέκτημα στις εισφορές που έχουν καταβληθεί σε συνταξιοδοτικό ίδρυμα εγκατεστημένο στην αλλοδαπή.

- 75 Επομένως, η επίμαχη νομοθεσία δεν δικαιολογείται ούτε από σκέψεις αντλούμενες από την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ούτε από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.
- 76 Εφόσον οι διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και την ελευθερία εγκαταστάσεως απαγορεύουν την επίμαχη νομοθεσία, δεν απαιτείται να εξετασθεί χωριστά η νομοθεσία αυτή από απόψεως του άρθρου 56 ΕΚ περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., συναφώς, την απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 45).
- 77 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι το Βασίλειο της Δανίας, έχοντας θεσπίσει και διατηρώντας σε ισχύ ένα σύστημα ασφάλειας ζωής και συντάξεων, κατά το οποίο δικαίωμα φορολογικής εκπτώσεως και μη συνυπολογισμού στο φορολογητέο εισόδημα των εισφορών παρέχεται αποκλειστικώς για καταβολές εισφορών που πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεων συναπτομένων με συνταξιοδοτικά ιδρύματα με έδρα στη Δανία, ενώ δεν παρέχεται καμία τέτοια φορολογική ελάφρυνση για καταβολές εισφορών που πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεων συναπτομένων με συνταξιοδοτικά ιδρύματα με έδρα σε άλλα κράτη μέλη, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ, 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 78 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη του Βασιλείου της Δανίας και το Βασίλειο της Δανίας ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα. Κατά την παράγραφο 4, πρώτο εδάφιο, του ίδιου άρθρου 69, το Βασίλειο της Σουηδίας που παρενέβη στη δίκη φέρει τα δικαστικά του έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφασίζει:

- 1) Το Βασίλειο της Δανίας, έχοντας θεσπίσει και διατηρώντας σε ισχύ ένα σύστημα ασφάλειας ζωής και συντάξεων, κατά το οποίο δικαίωμα φορολογικής εκπτώσεως και μη συνυπολογισμού στο φορολογητέο εισόδημα των εισφορών παρέχεται αποκλειστικώς για καταβολές εισφορών που πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεων συναπτομένων με συνταξιοδοτικά ιδρύματα με έδρα στη Δανία, ενώ δεν παρέχεται καμία τέτοια φορολογική ελάφρυνση για καταβολές εισφορών που πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεων συναπτομένων με συνταξιοδοτικά ιδρύματα με έδρα σε άλλα κράτη μέλη, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ, 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ.
- 2) Καταδικάζει το Βασίλειο της Δανίας στα δικαστικά έξοδα.
- 3) Το Βασίλειο της Σουηδίας φέρει τα δικαστικά του έξοδα.

(υπογραφές)