



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2014. gada 23. janvārī\*

Valsts pienākumu neizpilde — Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Kapitāla brīva aprīte — Ienākuma nodoklis — Saistībā ar pensijas uzkrājumiem veiktas iemaksas — Nodokļu samazinājums, ko piemēro tikai maksājumiem vienā un tajā pašā dalībvalstī reģistrētām organizācijām vai fondiem — Nodokļu režīma saskaņotība — Nodokļu kontroles efektivitāte

Lieta C-296/12

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2012. gada 14. jūnijā cēla

**Eiropas Komisija**, ko pārstāv *R. Lyal* un *W. Roels*, pārstāvji,

prasītāja,

pret

**Beļģijas Karalisti**, ko pārstāv *J.-C. Halleux* un *M. Jacobs*, pārstāvji,

atbildētāja.

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*] (referents),

ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.

## Spriedums

- 1 Prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, pieņemot un atstājot spēkā nodokļu samazinājumu pensijas uzkrājumiem veiktām iemaksām, ciktāl tas ir piemērojams tikai maksājumiem Beļģijā reģistrētām iestādēm vai fondiem, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 56. un 63. pantā paredzētos pienākumus.

### Beļģijas tiesības

- 2 Saskaņā ar 1992. gada ienākuma nodokļa kodeksa [*code des impôts sur les revenus 1992*] (turpmāk tekstā – “*CIR 1992*”) 34. panta 1.–3. punktu:

“1. Pensijas, mūža rente un pabalsti, neņemot vērā personu, kam jāveic maksājums, to saņēmēju un noteikšanas un piešķiršanas noteikumus, ietver:

[..]

- 3) ienākumus no pensijas uzkrājumiem, kas izveidoti atbilstoši 145/8. pantam.

2. Ienākumi no pensijas uzkrājumiem ietver:

- 1) uzkrājumus, kas tiek veikti kolektīvā vai individuālā uzkrājumu kontā;

- 2) pensijas, mūža renti, kapitālu un no apdrošināšanas uzkrājumiem atmaksājamās summas;

[..]

3. Ar nodokli apliekamā 2. punkta 1) apakšpunktā paredzēto uzkrājumu summa ir vienāda ar kapitalizāciju pēc likmes 4,75 % gadā no visām uzkrājumu kontā iemaksātajām neto summām, kurām piemērojams nodokļu samazinājums.

[..]”

- 3 *CIR 1992* 39. panta 2. punkta 3) apakšpunktā ir noteikts, ka pensijas, papildu pensijas, mūža rentes, kapitāls, uzkrājumi un atmaksājamās summas ir atbrīvotas no nodokļa, ja to avots ir uzkrājumu konts vai apdrošināšanas uzkrājumu līgums, kuriem šī kodeksa 145/1. panta 5. punktā paredzētais nodokļa samazinājums nav ticis piešķirts.

- 4 *CIR 1992* 145/1. pantā ir paredzēts:

“Atbilstoši 145/2.–145/16. pantā paredzētajām robežām un nosacījumiem ir piešķirams nodokļa samazinājums, ko aprēķina par šādiem izdevumiem [..]:

[..]

- 5) par pensijas uzkrājumu maksājumiem;

[..].”

5 *CIR* 1992 145/8. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“Summas, kurām saistībā ar pensijas uzkrājumiem ir piemērojams samazinājums atbilstoši 145/1. panta 5) apakšpunktam, ir tās, kas ir neatgriezeniski samaksātas Beļģijā:

- 1) izveidojot kolektīvo uzkrājumu kontu,
- 2) izveidojot individuālo uzkrājumu kontu, vai
- 3) kā apdrošināšanas uzkrājumu prēmijas.”

6 *CIR* 1992 145/11. pantā ir paredzēts, ka pensijas uzkrājumu fonda pārvaldījumu organizācijai, kurai ir licence atbilstoši 145/16. pantam, ir pienākums pēc izdevumu atskaitīšanas sadalīt šo fondu aktīvus un ienākumus tikai kā norādītos ieguldījumus un vienīgi minētajā 145/11. pantā noteiktajās robežās.

7 Saskaņā ar minētā kodeksa 145/12. un 145/13. pantu 145/11. panta noteikumi ir piemērojami individuālajiem uzkrājumu kontiem, kā arī apdrošināšanas uzkrājumiem.

8 *CIR* 1992 145/15. pantā ir noteikts:

“Veidot kolektīvos vai individuālos uzkrājumu kontus ir atļauts tikai 56. panta 1. punktā norādītajām iestādēm. Karalis ar Ministru Padomē apspriestu dekrētu, izvirzot nosacījumus, var piešķirt tādu pašu atļauju atbilstoši Beļģijas tiesībām dibinātām biržas sabiedrībām.

Slēgt apdrošināšanas uzkrājumu līgumus ir atļauts tikai apdrošināšanas uzņēmumiem, kas atbilstoši 1975. gada 9. jūlija Likumam par apdrošināšanas uzņēmumu pārraudzību nodarbojas ar “dzīvības” [apdrošināšanu].”

9 *CIR* 1992 145/16. panta 1. punktā kolektīvais uzkrājumu konts ir definēts kā dalība finanšu ministra atbilstoši Karaļa paredzētajiem nosacījumiem licencētā pensijas uzkrājumu fondā, lai izveidotu dzīves laikā vai nāves gadījumā pieejamus uzkrājumus.

10 Karaļa dekrēta par 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa īstenošanu [*l'arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus* 1992] (turpmāk tekstā – “*AR/CIR* 1992”) 63/5. panta 1. punktā ir paredzēts, ka divu mēnešu laikā pēc katra kalendārā gada, kura laikā ir tikušas veiktas iemaksas pensijas uzkrājumiem, *CIR* 1992 145/15. pantā norādītās iestādes un uzņēmumi Tiešo nodokļu administrācijai iesniedz katram uzkrājumu konta īpašniekam vai apdrošināšanas uzkrājumu līgumslēdzējam izsniegtā apliecinājuma kopiju.

11 *AR/CIR* 1992 63/6. panta 1. punktā ir noteikts, kādi dokumenti pārvaldījumu organizācijai ir jāiesniedz, lai pamatotu lūgumu saņemt Beļģijas ieguldījumu fonda licenci darboties kā pensijas uzkrājumu fondam. Ar šī paša panta 2. punktu pārvaldījumu organizācijai ir paredzēts pienākums paziņot Finanšu ministram par šajos dokumentos veicamajiem grozījumiem, kā arī iesniegt gada pārskatus.

12 Atbilstoši *AR/CIR* 1992 63/7. pantam tas, vai tiek ievēroti *CIR* 1992 145/11. pantā paredzētie nosacījumi, tiek konstatēts, pārvaldījumu organizācijai vēlākais viena mēneša laikā pēc katra pilna kalendārā ceturkšņa kopš fonda licencēšanas iesniedzot finanšu ministram dokumentus, kuros ir precīzi izklāstīta katrā kalendārajā ceturksnī, katra mēneša pēdējā kredītiestāžu darba dienā fiksētā fonda situācija.

13 *AR/CIR* 1992 63/8. pantā ir precizēti pensijas uzkrājumu fonda licences anulēšanas nosacījumi.

## Pirmstiesas procedūra

- 14 Komisija ar 2006. gada 18. oktobra vēstuli pieprasīja Beļģijas Karalistei sniegt paskaidrojumus par atsevišķu Beļģijas tiesību aktu normu par nodokļu samazinājumu pensijas uzkrājumu fondos veiktiem maksājumiem saderīgumu ar EK līgumu un 1992. gada 2. maija Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.). Šī dalībvalsts 2007. gada 8. februārī sniedza atbildi uz šo vēstuli.
- 15 Komisija 2010. gada 22. martā sniedza Beļģijas Karalistei adresētu argumentētu atzinumu, kurā tā pauda nostāju, ka šī dalībvalsts nav izpildījusi tai saskaņā ar LESD 56. un 63. pantu, kā arī ar Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. un 40. pantu noteiktos pienākumus, un aicināja to veikt nepieciešamos pasākumus, lai divu mēnešu laikā no atzinuma saņemšanas dienas to izpildītu.
- 16 Nebūdama apmierināta ar Beļģijas Karalistes 2010. gada 13. jūlijā sniegto atbildi uz minēto atzinumu, Komisija cēla šo prasību.

## Par prasību

### *Lietas dalībnieku argumenti*

- 17 Komisija norāda, ka, pirmkārt, pensijas uzkrājumu fondu pārvaldīšana ir pakalpojums LESD 56. panta izpratnē. Tā uzskata, ka fakts, ka iemaksu veikšana šādos fondos rada tiesības uz nodokļu samazinājumu tikai tad, ja tās tiek veiktas Beļģijā reģistrētās finanšu organizācijās, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums gan attiecībā uz minētā pakalpojuma saņēmējiem, gan sniedzējiem, kas nav reģistrēti Beļģijā.
- 18 Otrkārt, kā uz individuālā vai kolektīvā kontā veiktiem noguldījumiem, tā arī uz dzīvības apdrošināšanas prēmiju maksājumiem esot attiecināma kapitāla aprīte LESD 63. panta izpratnē. Nodokļu samazinājuma piešķiršana par šiem noguldījumiem vai šiem maksājumiem, kas tikuši veikti tikai Beļģijā reģistrētās organizācijās, esot kapitāla brīvas aprītes ierobežojums, ciktāl beļģu noguldītāji vai apdrošināšanas ņēmēji tiek atturēti no pensijas uzkrājumu iemaksu veikšanas organizācijās, kas nav reģistrētas Beļģijā.
- 19 Komisijas ieskatā minēto ierobežojumu esamība nevar tikt attaisnota ar vajadzību nodrošināt saskaņotību Beļģijas nodokļu režīmā. Šajā ziņā argumentu – saskaņā ar kuru valsts tiesību normas ir līdzsvarā tādējādi, ka ar tām tiek izslēgta sniegto pabalstu aplikšana ar nodokli, ja par tām atbilstošajiem noguldījumiem un prēmiju maksājumiem nav piemērots nodokļu samazinājums, – Tiesa esot noraidījusi jau savā 2007. gada 30. janvāra spriedumā lietā C-150/04 Komisija/Dānija (Krājums, I-1163. lpp.).
- 20 Turklāt Komisija uzskata, ka Beļģijas Karaliste nav izpildījusi konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas ar citām dalībvalstīm, ietverto nodokļu saskaņotības prasību, jo lielā daļā no tām [konvencijām] pilnvaras piemērot nodokli par pensijām un tām līdzvērtīgiem ienākumiem ir piešķirtas saņēmēja dzīvesvietas valstij. Gadījumā, kad ar konvencijām šīs pilnvaras ir piešķirtas minēto ienākumu izcelsmes valstij, aplūkojamie ierobežojumi nevar tikt attaisnoti ar nodokļu saskaņotības prasību, jo tad šī valsts pabalstus, ko saņem nodokļu maksātājs, varētu aplikēt ar nodokli, pat ja pēdējais minētais pārceltos uz citu līgumslēdzēju valsti.
- 21 Attiecībā uz pamatoto attaisnojumu par pilsoņu, kas veic pensijas uzkrājumu ieguldījumus, aizsardzību Komisija uzskata, ka ir iespējams garantēt ieguldīto līdzekļu drošību, nepastāvot prasībai, lai iemaksas un prēmijas tiktu maksātas tikai Beļģijā reģistrētās organizācijās vai fondos, jo Beļģijas tiesiskajā regulējumā paredzētās prasības ieguldījumu, atestācijas un atskaišu jomā var izpildīt arī citās dalībvalstīs reģistrētas finanšu organizācijas. Prasību ievērošanu atskaišu sagatavošanas jomā būtu

iespējams kontrolēt, ja to iesniegšana būtu nosacījums, lai tiktu piešķirta un saglabāta spēkā esoša organizācijas vai fonda saņemtā licence. Turklāt, lai saņemtu informāciju no nodokļu maksātāja un kontrolētu ārvalstu finanšu organizāciju, Beļģijas Karaliste varētu atsaukties uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799”).

- 22 Beļģijas Karaliste atzīst, ka aplūkotais Beļģijas pensijas uzkrājumu režīms ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību, kā arī kapitāla brīvu apriti. Tomēr tā norāda, ka šāds ierobežojums var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.
- 23 Šajā ziņā tā, pirmkārt, norāda uz Beļģijas pensijas uzkrājumu režīma saskaņotību ar 1992. gada 28. janvāra spriedumiem lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.) un lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp.), kuros Tiesa tostarp ir pieprasījusi tiešas saiknes starp nodokļu priekšrocību un faktisko neizdevīgo stāvokli pastāvēšanu. Saskaņā ar CIR 1992 34. panta 1. punkta 3) apakšpunktu pensijas pabalsti principā ir apliekami ar nodokli, turpretim saskaņā ar minētā kodeksa 39. panta 2. punkta 3) apakšpunktu tie ir atbrīvojami no nodokļa, ja nav tikusi piešķirta šī kodeksa 145/1. panta 5. punktā paredzētā nodokļu atlaide iemaksām pensijas uzkrājumu kontos vai apdrošināšanas uzkrājumu prēmijām, kā tas būtu gadījumā, ja minētos kontus un apdrošināšanas uzkrājumus pārvaldītu organizācijas, kas nav reģistrētas Beļģijā.
- 24 Beļģijas Karaliste turklāt norāda, ka tā ir centusies nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību atbilstoši konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kompetenci piemērot nodokļus pensijām un citiem līdzvērtīgiem ienākumiem piešķirot to izcelsmes valstij, bet atzīst, ka ar atsevišķām dalībvalstīm noslēgtajās konvencijās tai nav izdevies to panākt.
- 25 Otrkārt, Beļģijas Karaliste norāda uz nepieciešamību pēc efektīvas nodokļu kontroles. No vienas puses, tā uzsver, ka Beļģijas nodokļu administrācija var kontrolēt nodokļu samazinājumu piešķiršanu maksājumiem pensijas uzkrājumiem un nodrošināt par izmaksātajām summām maksājamā nodokļa iekasēšanu, it īpaši saskaņā ar CIR 1992 63/5. pantu, kurā ir paredzēti pienākumi finanšu organizācijām un pensijas uzkrājumu fondiem attiecībā uz nodokļu administrācijas informēšanu par nodokļu maksātājiem izsniegtajiem apliecinājumiem.
- 26 No otras puses, Beļģijas Karaliste atsauca uz uzkrājumu veidotāju interešu aizsardzību, lai nodrošinātu pensiju, kas viņiem pienāksies, izmaksāšanu. Minētā aizsardzība būtu nodrošināta ar minētā kodeksa 145/11. pantu un AR/CIR 1992 63/6.–63/8. pantu, kuros tostarp ir paredzēta pensijas uzkrājumu fondu licencēšanas procedūra, šo licenču atcelšanas iespējas, kā arī pienākumi atskaišu iesniegšanas un sagatavošanas jomā. Minētā dalībvalsts uzskata, ka ar Savienības tiesību normām informācijas apmaiņas starp dalībvalstīm jomā ir paredzētas smagnējas un laikietilpīgas procedūras, kas tādējādi negarantē, ka citās dalībvalstīs reģistrētās organizācijas un fondi izpildīs šos pienākumus.

#### *Tiesas vērtējums*

- 27 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ietilpst dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tomēr tā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. 2012. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-387/11 Komisija/Beļģija, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par pienākumu, kas izriet no LESD 56. panta, neizpildi

- 28 Vispirms ir jānorāda, ka finanšu organizāciju un apdrošināšanas uzņēmumu, tajā skaitā licencētu pensijas uzkrājumu fondu sniegtie pakalpojumi pensijas uzkrājumu jomā, ir pakalpojumi LESD 57. panta izpratnē. Pie šādiem pakalpojumiem ir pieskaitāmi pakalpojumi, kas parasti tiek sniegti pret atlīdzību, kuras galvenā pazīme ir fakts, ka tā ir ekonomiska atlīdzība par attiecīgajiem pakalpojumiem (skat. 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner*, *Recueil*, I-8147. lpp., 26. punkts).
- 29 Ir jāuzsver arī, ka vienota tirgus un tā mērķu īstenošanas perspektīvā ar LESD 56. pantu nav saderīga tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošana, kura dēļ pakalpojumu LESD 57. panta izpratnē sniegšana starp dalībvalstīm kļūst sarežģītāka par pakalpojumu sniegšanu tikai vienas dalībvalsts teritorijā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Dānija, 38. punkts, kā arī 2013. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-383/10 Komisija/Belģija, 42. punkts).
- 30 Šajā lietā Belģijas Karaliste neapstrīd, ka strīdīgās CIR 1992 tiesību normas ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību.
- 31 Tā dēļ, ka pensijas uzkrājumiem veiktās iemaksas rada tiesības uz CIR 1992 145/1. panta 5. punktā paredzēto nodokļu samazinājumu tikai tad, ja tās tiek maksātas Belģijā reģistrētām finanšu organizācijām, pakalpojumu sniegšanas brīvība pensijas uzkrājumu jomā starp dalībvalstīm kļūst sarežģītāka par pakalpojumu sniegšanu tikai Belģijas Karalistē. Šāds pensijas uzkrājumu režīms var atturēt gan Belģijas nodokļu maksātājus no individuālo vai kolektīvo uzkrājumu kontu vai apdrošināšanas uzkrājumu līgumu noslēgšanas ar finanšu organizācijām, kas nav reģistrētas Belģijas Karalistē, bet citā dalībvalstī, gan atturēt pēdējās minētās piedāvāt savus pakalpojumus Belģijas tirgū (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Danner*, 31. punkts, un 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-522/04 Komisija/Belģija, Krājums, I-5701. lpp., 39. punkts).
- 32 Tomēr no iedibinātās judikatūras izriet, ka valsts pasākumi, kas var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu LESD garantēto pamatbrīvību izmantošanu, tomēr ir pieļaujami ar nosacījumu, ka to mērķis ir vispārējo interešu nodrošināšana, kuru īstenošanai tie ir atbilstoši, un ka ar tiem netiek pārsniegtas iecerētā mērķa īstenošanai nepieciešamais (it īpaši skat. iepriekš minēto 2013. gada 6. jūnija spriedumu lietā Komisija/Belģija, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts iestādēm, veicot tādus pasākumus, kuros ir atkāpe no kāda Savienības tiesībās paredzēta principa, katrā konkrētajā gadījumā ir jāpierāda, ka tie ir atbilstoši minētajam nosacījumam. Papildus attaisnojošajiem iemesliem, uz ko dalībvalsts var atsaukties, ir jāsniedz šīs valsts veikto pasākumu samērīguma un piemērotības analīze, kā arī ar precīza informācija, ar kuru var tikt pierādīta tās argumentācija (skat. 2012. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-542/09 Komisija/Nīderlande, 81. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Belģijas Karaliste, pirmkārt, norāda uz vajadzību saglabāt saskaņotību Belģijas nodokļu režīmā, atsaucoties uz līdzsvaru strīdīgajā režīmā, kas paredz, ka ienākumi no pensijas uzkrājumiem ir apliekami ar nodokli, ja tajos veiktajiem maksājumiem ir piemērots nodokļa samazinājums, bet ir atbrīvoti no nodokļa šāda samazinājuma neesamības gadījumā.
- 35 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot LESD garantētās aprites brīvības īstenošanas ierobežojumu, bet ka ir jāpastāv tiešai saiknei starp nodokļa priekšrocību un attiecīgo neizdevīgo stāvokli (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Dānija, 70. punkts, kā arī 2013. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-350/11 *Argenta Spaarbank*, 41. un 42. punkts).
- 36 Šajā gadījumā pastāv tieša saikne starp nodokļa samazinājumu, uz kuru var rasties tiesības saistībā ar pensijas uzkrājumos veiktiem maksājumiem, un to aplikšanu ar nodokli. Saskaņā ar CIR 1992 39. panta 2. punkta 3) apakšpunktu pensijas, papildu pensijas, mūža rentes, kapitāls,

uzkrājumi un atmaksājamās summas ir atbrīvotas no nodokļa, ja to avots ir uzkrājumu konts vai apdrošināšanas uzkrājuma līgums, kuriem nav piešķirts šī kodeksa 145/1. panta 5. punktā paredzētais nodokļa samazinājums (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bachmann*, 21. punkts, un iepriekš minēto 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā Komisija/Belģija, 14. punkts).

- 37 Tomēr, kā Tiesa ir konstatējusi iepriekš minētā sprieduma lietā Komisija/Dānija 71. punktā, attiecībā uz režīmu, kurā ir paredzēta līdzīga saikne starp atskaitīšanu pensijas plānā veiktām iemaksām un atbilstošo maksājumu aplikšanu ar nodokli, Belģijas režīma saskaņotību var apdraudēt tas, ka nodokļu maksātājs laikā starp datumu, kad ir veiktas iemaksas pensijas uzkrājumā un ienākumu saņemšanu no tā maina dzīvesvietu, nevis fakts, ka pensijas uzkrājumu pārvaldošā finanšu organizācija atrodas citā dalībvalstī.
- 38 Kad nodokļu maksātājs, kas ir noslēdzis līgumu par pensijas uzkrājumiem ar Belģijā reģistrētu finanšu organizāciju, saņem nodokļu samazinājumu iemaksām, kas veiktas šajā pensijas uzkrājumā, un pēc tam, pirms iestājas termiņš ienākumu izmaksāšanai no uzkrājumiem, savu dzīvesvietu pārceļ uz citu dalībvalsti – Belģijas Karaliste zaudē tiesības aplikēt ar nodokli šos ienākumus – vismaz tad, ja tā ar dalībvalsti, uz kuru tiek pārceļta attiecīgās personas dzīvesvieta, ir parakstījusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā ir paredzēts, ka pensijas un citi līdzīgi ienākumi var tikt aplikti ar nodokli tikai to saņēmēja dzīvesvietas valstī (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Dānija, 72. punkts).
- 39 Savukārt fakts, ka pensijas uzkrājumu konts tiek atvērts finanšu organizācijā, kas ir reģistrēta kādā citā dalībvalstī, nevis Belģijas Karalistē, pats par sevi nevar mazināt strīdīgā režīma saskaņotību. Nekas neliedz šai dalībvalstij īstenot savas pilnvaras piemērot nodokli ienākumiem no pensijas uzkrājumiem, kurus apmaiņā pret iemaksām, par kurām ticis piešķirts nodokļu samazinājums, šo ienākumu izmaksāšanas brīdī joprojām Belģijā dzīvojošam nodokļu maksātājam izmaksā citā dalībvalstī reģistrēta finanšu organizācija (šajā ziņā skat. spriedumu lietā Komisija/Dānija, 73. punkts).
- 40 Līdz ar to strīdīgais režīms, kurā pilnībā tiek atteikta nodokļa samazināšana iemaksām pensijas uzkrājumiem, ko pārvalda finanšu organizācija, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, nevis Belģijas Karalistē, nevar tikt attaisnots ar vajadzību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.
- 41 Otrkārt, Belģijas Karaliste cenšas attaisnot attiecīgo režīmu, atsaukdamās uz vajadzību pēc efektīvas nodokļu kontroles.
- 42 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti var tikt attaisnots pamatbrīvību ierobežojums (iepriekš minētais 2013. gada 6. jūnija spriedums lietā Komisija/Belģija, 51. punkts).
- 43 Ir jāatgādina, ka dalībvalsts var atsaukties uz Direktīvu 77/799, lai no citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm iegūtu visu vajadzīgo informāciju, kas var tai palīdzēt pareizi aprēķināt attiecīgajā direktīvā minētos nodokļus (skat. 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 60. punkts).
- 44 Turklāt nekas neliedz Belģijas nodokļu iestādēm pieprasīt nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai pareizi aprēķinātu attiecīgos nodokļus, un vajadzības gadījumā atteikt lūgto nodokļu samazināšanu, ja šie pierādījumi netiek iesniegti (šajā ziņā skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 95. punkts, un iepriekš minēto 2013. gada 6. jūnija spriedumu lietā Komisija/Belģija, 54. punkts).
- 45 Šādos apstākļos nevar piekrist attiecīgā režīma attaisnošanai ar vajadzību pēc efektīvas nodokļu kontroles.

- 46 Turklāt Beļģijas Karalistei nav pamata atsaukties uz uzkrājumu veidotāju interešu aizsardzību, nodrošinot tiem pienākošās pensijas izmaksāšanu saistībā ar mērķi nodrošināt efektīvu nodokļu kontroli, ar ko ir paredzēts cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā (pēc analogijas skat. 2008. gada 13. marta spriedumu lietā C-248/06 Komisija/Spānija, 34. punkts, un 2012. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-318/10 *SIAT*, 44. punkts), nevis aizsargāt nodokļu maksātāju.
- 47 Ciktāl šāda aizsardzība var tikt uzskatīta par primāru vispārējo interešu apsvērumu, kas saistīts ar patērētāju aizsardzību, ir jākonstatē, ka Beļģijas Karaliste nav pierādījusi, ka ar attiecīgajām tiesību normām netiek pārsniegts norādītā mērķa sasniegšanai nepieciešamais.
- 48 Šajā ziņā Beļģijas Karaliste savā iebildumu rakstā nepierāda, ka nepastāv cits patērētāju aizsardzības veids kā tikai vispārīga priekšrocības, kas paredzētu nodokļu samazinājumu pensijas uzkrājumiem par maksājumiem citā dalībvalstī reģistrētās organizācijās vai pārvaldītos fondos, izslēgšana.
- 49 Šajos apstākļos nevar piekrist attaisnojumam, kas balstīts uz nodokļu maksātāju aizsardzību.
- 50 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, ko izraisa attiecīgais režīms, nevar tikt attaisnots, pamatojoties uz Beļģijas Karalistes norādītajiem mērķiem.

Par pienākumu, kas izriet no LESD 63. panta, neizpildi

- 51 Tā kā strīdīgais tiesiskais regulējums ir pretrunā LESD noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas brīvību, tas nav atsevišķi jāpārbauda LESD 63. panta par kapitāla aprites brīvību kontekstā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Dānija, 76. punkts, un iepriekš minēto 2013. gada 6. jūnija spriedumu lietā Komisija/Belģija, 74. punkts).
- 52 Līdz ar to ir jākonstatē, ka, ieviešot un atstājot spēkā nodokļu samazinājumu par pensijas uzkrājumos veiktām iemaksām, ciktāl tas tiek piemērots tikai par iemaksām Beļģijā reģistrētās organizācijās un fondos, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai ir paredzēti saskaņā ar LESD 56. pantu.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 53 Atbilstoši Tiesas reglamenta 138. panta 1. 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 piespriet Beļģijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un spriedums tai nav labvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

- 1) **ieviešot un atstājot spēkā nodokļu samazinājumu pensijas uzkrājumos veiktām iemaksām, ciktāl tas tiek piemērots tikai par iemaksām Beļģijā reģistrētās organizācijās un fondos, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai ir paredzēti saskaņā ar LESD 56. pantu;**
- 2) **Beļģijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.**

[Paraksti]