ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 25ης Μαΐου 2011 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με προσφυγή του άσκησε την 1η Δεκεμβρίου 2009, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, φορολογώντας τα μερίσματα τα λαμβανόμενα από κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή με συντελεστή υψηλότερο από εκείνον που βαρύνει τα μερίσματα που λαμβάνουν τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα εντός της Πορτογαλίας, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 56 ΕΚ) και το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 [2] (στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ).

II — Το νομικό πλαίσιο

2. Δυνάμει του άρθρου 16, παράγραφος 1, του κανονισμού περί φορολογικών ελαφρύνσεων (Estatuto dos Benefícios Fiscais, στο εξής: EBF), τα μερίσματα που λαμβάνουν τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων και οι εξομοιούμενες προς αυτά οντότητες που συνιστώνται και λειτουργούν σύμφωνα με την πορτογαλική νομοθεσία απαλλάσσονται πλήρως από τον φόρο εταιρειών (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, στο εξής: IRC).

3. Το άρθρο 16, παράγραφος 4, του EBF ορίζει ότι, σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του ιδίου άρθρου, η προβλεπόμενη απαλλαγή δεν ισχύει για την οικεία οικονομική χρήση, οι δε εταιρείες διαχειρίσεως των κεφαλαιοποιητικών ταμείων συντάξεων και των εξομοιούμενων προς αυτά οντοτήτων, περιλαμβανομένων των αλληλασφαλιστικών ενώσεων, είναι κυρίως υπεύθυνες για την καταβολή των φορολογικών οφειλών που βαρύνουν τα ταμεία ή τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία διαχειρίζονται και πρέπει να καταβάλουν οφειλόμενο φόρο εντός της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 120, παράγραφος 1, του κώδικα φόρου εισοδήματος εταιρειών (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, στο εξής: CIRC).

4. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, του CIRC ορίζει ότι τα νομικά πρόσωπα και οι λοιποί οργανισμοί που δεν έχουν την έδρα τους ή την πραγματική διεύθυνση της επιχειρήσεώς τους στην Πορτογαλία υπόκεινται στον IRC μόνο για τα αποκτώμενα στην Πορτογαλία εισοδήματα. Το άρθρο 80, παράγραφος 4, στοιχείο γ΄, του CIRC ορίζει ότι ο IRC

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.
2 — ΕΕ 1994, L 1, σ. 3.

ανέρχεται στο 20 %, με την επιφύλαξη, κατά περίπτωση, της εφαρμογής των διατάξεων συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας [3].

5. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, σημείο 3, του CIRC, τα έσοδα από την τοποθέτηση κεφαλαίων τα οποία εισπράττονται από πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους, την έδρα τους ή την πραγματική διεύθυνση της επιχειρήσεώς τους στην Πορτογαλία ή τα οποία είναι καταβλητέα σε κατάστημα εγκατεστημένο στην Πορτογαλία αποτελούν μέρος των φορολογητέων στην Πορτογαλία εισοδημάτων των μη κατοίκων.

6. Το άρθρο 88, παράγραφος 11, του CIRC ορίζει ότι:

«Φορολογούνται αυτοτελώς, με συντελεστή 20 %, τα κέρδη που διανέμουν οντότητες υποκείμενες στον IRC σε οντότητες που τυγχάνουν ολικής ή μερικής απαλλαγής, περιλαμβανομένων, στην περίπτωση αυτή, των εισοδημάτων από την επένδυση κεφαλαίων, όταν οι τίτλοι που παρέχουν το δικαίωμα εισπράξεως δεν ανήκαν αδιαλείπτως στον ίδιο φορολογούμενο κατά τη διάρκεια του έτους που προηγήθηκε της ημερομηνίας φορολογήσεως και δεν εξακολούθησαν να κατέχονται από τον ίδιο φορολογούμενο καθ' όλο το χρονικό διάστημα που ήταν αναγκαίο για τη συμπλήρωση της εν λόγω περιόδου.»

7. Επιπλέον, το άρθρο 88, παράγραφος 12, του CIRC ορίζει τα εξής:

«Από το καθοριζόμενο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 ποσό αφαιρείται ο φόρος που παρακρατήθηκε στην πηγή, στην περίπτωση αυτή δε ο παρακρατηθείς φόρος δεν μπορεί να εκπέσει δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 2.»

8. Εν τέλει, το άρθρο 90, παράγραφος 2, του CIRC ορίζει, όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή, ότι οι καταβάλλοντες δεν υποχρεούνται να παρακρατούν τον IRC στην πηγή, εάν, έως τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται για την καταβολή του φόρου, τους προσκομισθεί απόδειξη ότι τα οικεία ταμεία τυγχάνουν απαλλαγής.

III — Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

9. Στις 23 Μαρτίου 2007, η Επιτροπή απέστειλε στην Πορτογαλική Δημοκρατία έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο ισχυριζόταν ότι οι πορτογαλικές φορολογικές διατάξεις που συνεπάγονται δυσμενή φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων και των τόκων που

3 — Κατά τις εξηγήσεις της Επιτροπής, οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από την Πορτογαλική Δημοκρατία, σε περίπτωση εφαρμογής τέτοιας συμβάσεως, ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται στο 10 %.

εισπράττουν τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή είναι ασυμβίβαστες με τα άρθρα 56 ΕΚ και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

10. Μη ικανοποιημένη από την απάντηση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, η Επιτροπή της απέστειλε, στις 8 Μαΐου 2008, αιτιολογημένη γνώμη με την οποία την κάλεσε να λάβει τα απαραίτητα μέτρα για να συμμορφωθεί προς τα άρθρα 56 ΕΚ και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ όσον αφορά τη νομοθεσία για τη φορολογία των μερισμάτων που καταβάλλονται σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή [4].

11. Με την απάντησή της, με ημερομηνία 14 Αυγούστου 2008, η Πορτογαλική Δημοκρατία αναγνώρισε ότι το επίμαχο φορολογικό σύστημα συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αλλά ότι ο εν λόγω περιορισμός είναι δικαιολογημένος βάσει του κοινοτικού δικαίου. Υποστήριξε, ιδίως, ότι η ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση των εγκατεστημένων στην Πορτογαλία κεφαλαιοποιητικών ταμείων συντάξεων δικαιολογείται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των εθνικών ταμείων συντάξεων, καθώς και από τους ειδικούς κανόνες στους οποίους υπόκεινται αυτά. Με την απάντησή του, το εν λόγω κράτος μέλος ενέμεινε στην ουσιαστική αδυναμία εξακριβώσεως εάν μια οντότητα με έδρα στην αλλοδαπή πληροί προϋποθέσεις ανάλογες με εκείνες που απαιτούνται από την εθνική νομοθεσία, καθώς και στην ανάγκη διασφαλίσεως της φορολογικής συνοχής του επίμαχου καθεστώτος.

4 — Όπως διευκρινίζει στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο που υπέβαλε, η Επιτροπή παραιτήθηκε των αιτιάσεών της σχετικά τη φορολογική μεταχείριση των τόκων που διαπιστώθηκε στην αιτιολογημένη γνώμη, καθόσον, κατά τις εξηγήσεις της, οι εν λόγω αιτιάσεις αποτελούν αντικείμενο χωριστής διαδικασίας περί παραβάσεως.

IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και οι προτάσεις των διαδίκων

12. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του Δικαστηρίου την 1η Δεκεμβρίου 2009, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή, με την οποία ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναγνωρίσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, φορολογώντας τα μερίσματα τα λαμβανόμενα από κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή με συντελεστή υψηλότερο από εκείνον που βαρύνει τα μερίσματα που λαμβάνουν τα με εγκατεστημένα στην Πορτογαλία κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 63 της ΣΛΕΕ και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, και

— να καταδικάσει την Πορτογαλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

13. Η Πορτογαλική Δημοκρατία ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

14. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 8 Απριλίου 2010 η Εποπτεύουσα αρχή της ΕΖΕΣ υπέβαλε αίτηση παρεμβάσεως στην παρούσα υπόθεση προς στήριξη των ισχυρισμών της Επιτροπής δυνάμει των άρθρων 40, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και 93 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

15. Με διάταξη της 15ης Ιουλίου 2010, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου απέρριψε το εν λόγω αίτημα.

16. Η Επιτροπή και η Πορτογαλική Δημοκρατία ανέπτυξαν προφορικώς τους ισχυρισμούς τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 24ης Μαρτίου 2011.

V — Ανάλυση

17. Πριν από την εξέταση του περιοριστικού χαρακτήρα του επίμαχου καθεστώτος, καθώς και των δικαιολογητικών λόγων που επικαλέσθηκε η Πορτογαλική Δημοκρατία, θα ήθελα να διατυπώσω ορισμένες παρατηρήσεις όσον αφορά το αντικείμενο της καταγγελλόμενης από την Επιτροπή παραβάσεως, το οποίο συζητήθηκε κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου.

Α — *Επί του αντικειμένου της καταγγελλόμενης παραβάσεως*

18. Το αντικείμενο της παρούσας προσφυγής λόγω παραβάσεως αφορά, όπως αναφέρει η Επιτροπή, τη διαφορετική μεταχείριση την οποία επιφυλάσσει το πορτογαλικό φορολογικό καθεστώς στα μερίσματα που λαμβάνουν τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με κριτήριο τον τόπο εγκαταστάσεώς τους. Συγκεκριμένα, τα μερίσματα που καταβάλλονται από πορτογαλικές εταιρείες σε ταμεία συντάξεων που συνιστώνται και λειτουργούν σύμφωνα με την πορτογαλική νομοθεσία απαλλάσσονται πλήρως από τον IRC, ενώ τα αντίστοιχα μερίσματα που καταβάλλονται σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή υπόκεινται στον εν λόγω φόρο, με ανώτατο συντελεστή 20 % επί των καταβληθέντων μερισμάτων.

19. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, στο βαθμό που καθίστα λιγότερο ενδιαφέρουσα την επένδυση των κεφαλαιοποιητικών ταμείων συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή σε πορτογαλικές εταιρείες.

20. Η Πορτογαλική Δημοκρατία διατείνεται ότι το αντικείμενο της προσαπτόμενης παραβάσεως είναι αορίστως διατυπωμένο. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 88, παράγραφος 11, του CIRC, τα κέρδη που διανέμουν υποκείμενες στον IRC πορτογαλικές οντότητες σε ταμεία συντάξεων φορολογούνται με συντελεστή 20 % υπό την προϋπόθεση ότι οι μετοχές που παρέχουν το δικαίωμα απολήψεως των μερισμάτων δεν ανήκαν αδιαλείπτως στον ίδιο φορολογούμενο κατά τη διάρκεια του έτους που προηγήθηκε της ημερομηνίας φορολογήσεως και δεν θα εξακολουθήσουν να κατέχονται από τον ίδιο φορολογούμενο καθ' όλο το χρονικό διάστημα που είναι αναγκαίο για τη συμπλήρωση της εν λόγω περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, τα ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή. Ως εκ τούτου, η Πορτογαλική Δημοκρατία συνάγει ότι η καταγγελλόμενη παράβαση θα πρέπει να αφορά μόνο την περίπτωση κατά την οποία η συμμετοχή κεφαλαιοποιητικού ταμείου συντάξεων σε πορτογαλική εταιρεία διατηρήθηκε για περίοδο που *υπερβαίνει* το ένα έτος.

21. Δεν βρίσκω πειστική την ένσταση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.

22. Συγκεκριμένα, από το αίτημα του εισαγωγικού της δίκης δικογράφου προκύπτει σαφώς ότι η παράβαση δεν σχετίζεται με τις νομοθετικές διατάξεις οι οποίες επιβάλλουν

τον ίδιο φορολογικό συντελεστή 20 % στα μερίσματα που διανέμονται από πορτογαλικές εταιρείες σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων ανεξαρτήτως του τόπου της έδρας τους, όπως είναι οι διατάξεις που εφαρμόζονται σε περίπτωση συμμετοχής σε πορτογαλική εταιρεία που διατηρήθηκε για χρονικό διάστημα μικρότερο του ενός έτους.

23. Συνεπώς, η προσφυγή της Επιτροπής δεν αφορά περιπτώσεις στις οποίες τα μερίσματα τα καταβαλλόμενα σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή υπόκεινται στην ίδια φορολογία με εκείνα που καταβάλλονται σε ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή.

26. Στην προκειμένη περίπτωση, μολονότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 20 %, εντούτοις η εν λόγω παρακράτηση δεν βαρύνει τα μερίσματα που καταβάλλονται σε πορτογαλικά κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων. Ως εκ τούτου, η επένδυση στο κεφάλαιο πορτογαλικών εταιρειών καθίσταται ασφαλώς λιγότερο ενδιαφέρουσα για τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή απ' ό,τι για εκείνα με έδρα στην ημεδαπή, δεδομένου ότι, βάσει της πορτογαλικής νομοθεσίας, τόσο τα ταμεία με έδρα στην ημεδαπή όσο και εκείνα με έδρα στην αλλοδαπή τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση, καθόσον η Πορτογαλική Δημοκρατία ασκεί, ως κράτος μέλος προελεύσεως των εισοδημάτων, τη φορολογική αρμοδιότητά της όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται στα εν λόγω ταμεία ανεξαρτήτως του τόπου εγκαταστάσεώς τους.

Β — *Επί της υπάρξεως περιορισμού των κινήσεων κεφαλαίων*

24. Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαγορεύεται κάθε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών.

27. Εξάλλου, θα ήθελα να επισημάνω ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν αμφισβήτησε την ύπαρξη της εν λόγω δυσμενούς μεταχειρίσεως.

25. Συγκεκριμένα, τέτοιους περιορισμούς συνιστούν μέτρα, περιλαμβανομένων των φορολογικών μέτρων, θεσπιζόμενα από ορισμένο κράτος μέλος τα οποία είναι ικανά να αποτρέψουν ξένους επενδυτές από τη διενέργεια επενδύσεων στο έδαφός του [5].

28. Συνεπώς, φρονώ ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

5 — Βλ., συναφώς, ιδίως, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A (Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 40), της 3ης Ιουνίου 2010, C-487/08, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2010, σ. I-4843, σκέψη 43), καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08 και C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (Συλλογή 2010, σ. I-305, σκέψη 50).

29. Στο μέτρο που οι διατάξεις του άρθρου 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 63, παράγραφος 1 ΣΛΕΕ,

οι εν λόγω διαπιστώσεις ισχύουν mutatis mutandis και ως προς το εν λόγω άρθρο 40 [6].

30. Επομένως, απομένει να εξεταστούν οι δικαιολογητικοί λόγοι που προέβαλε η Πορτογαλική Δημοκρατία.

Γ — *Επί των δικαιολογητικών λόγων που προβάλλει η Πορτογαλική Δημοκρατία*

31. Η Πορτογαλική Δημοκρατία επικαλείται κυρίως δύο δικαιολογητικούς λόγους του κατά τα ανωτέρω περιορισμού των κινήσεων κεφαλαίων, ήτοι αφενός, την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος και, αφετέρου, την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

1. Επί του δικαιολογητικού λόγου που αντλείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος

32. Κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων δικαιολογείται βάσει ευρείας ερμηνείας της αρχής της φορολογικής συνοχής. Συγκεκριμένα, η φορολογική απαλλαγή των εισοδημάτων των πορτογαλικών ταμείων συντάξεων αντισταθμίζεται από την επιβολή φόρου εισοδήματος επί των συντάξεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους που έχουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία. Στον τομέα των συντάξεων, η εν λόγω ερμηνεία είναι αναγκαία για την εξάλειψη των κινδύνων διαταράξεως της οικονομικής ισορροπίας του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως. Η Πορτογαλική Δημοκρατία επικαλείται με τα υπομνήματά της τη λεγόμενη αρχή «ΑΑΦ» (απαλλαγή από φόρους για τις εισφορές που καταβάλλονται στα ταμεία συντάξεων, απαλλαγή από φόρους για τα εισοδήματα και τις αποκομιζόμενες υπεραξίες των ταμείων συντάξεων και φορολόγηση των συντάξεων που καταβάλλονται στα φυσικά πρόσωπα). Το εν λόγω σύστημα έχει ως απώτερο σκοπό τη μετατροπή της αποταμιεύσεως που επιτυγχάνεται σε μέσο χρηματοδοτήσεως των συντάξεων, αποτρέποντας τη διπλή οικονομική φορολογία των οικείων εισοδημάτων.

33. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, με βάση τη νομολογία του Δικαστηρίου, η εν λόγω δικαιολόγηση δεν μπορεί να γίνει δεκτή εν προκειμένω.

34. Συμφωνώ με την άποψη της Επιτροπής.

35. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, από της εκδόσεως των αποφάσεων Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου [7], το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί

6 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Απριλίου 2011, C-20/09, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2010, σ. I-2637, σκέψη 68 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

7 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249), και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305).

να δικαιολογήσει μια κανονιστική ρύθμιση η οποία περιορίζει την άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη [8].

36. Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στο δικαιολογητικό λόγο της διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, το Δικαστήριο απαιτεί να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να αποδεικνύεται σε σχέση με τον σκοπό της εν λόγω φορολογικής ρυθμίσεως [9].

37. Έως την έκδοση της αποφάσεως Manninen [10], το Δικαστήριο δεχόταν ότι για την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου απαιτείται η έκπτωση και η καταβολή να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της φορολογήσεως ενός και του αυτού φορολογουμένου [11].

38. Όπως έχω ήδη επισημάνει με τις προτάσεις που διατύπωσα στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Columbus Container Services [12], από της εκδόσεως της προαναφερθείσας αποφάσεως Manninen, το Δικαστήριο προέκρινε μια λιγότερο αυστηρή ερμηνεία της έννοιας της συνοχής του φορολογικού συστήματος, η οποία βασιζόταν στα κριτήρια της ταυτότητας του φόρου και της ταυτότητας του φορολογουμένου και επικρατούσε μέχρι τότε στη νομολογία.

39. Λόγω των ανωτέρω, η Πορτογαλική Δημοκρατία ζητεί από το Δικαστήριο να δεχθεί μια «ευρεία» ερμηνεία του δικαιολογητικού λόγου που αντλείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος.

40. Η Πορτογαλική Δημοκρατία έχει πλήρη επίγνωση του γεγονότος ότι, εάν εφαρμοζόταν εν προκειμένω η προγενέστερη της προπαρατεθείσας αποφάσεως Manninen κλασική νομολογιακή γραμμή, θα διαπιστωνόταν σαφώς η έλλειψη άμεσου συνδέσμου. Συγκεκριμένα, το φορολογικό μειονέκτημα που βαρύνει τα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή ταμεία συντάξεων και η φορολογική απαλλαγή των συντάξεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους αφορούν δύο διαφορετικούς φορολογουμένους και εφαρμόζονται στο πλαίσιο δύο διαφορετικών φορολογήσεων, ήτοι, αφενός, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των κερδών νομικών προσώπων και, αφετέρου, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων φυσικών προσώπων.

41. Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και βάσει της μεταγενέστερης της προπαρατεθείσας αποφάσεως Manninen νομολογίας, στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου.

8 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Bachmann (σκέψη 28), προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου (σκέψη 21), και αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding (Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 40), και της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta (Συλλογή 2007, σ. I-9569, σκέψη 46).

9 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψεις 42 και 43), της 28ης Φεβρουαρίου 2008, C-293/06, Deutsche Shell (Συλλογή 2008, σ. I-1129, σκέψη 37), της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, Papillon (Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 44), της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 72), καθώς και της 1ης Ιουλίου 2010, C-233/09, Dijkman και Dijkman-Lavaleije (Συλλογή 2010, σ. I-6649, σκέψη 55).

10 — Προπαρατεθείσα απόφαση.

11 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 40), της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψεις 57 και 58), της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal (Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψεις 29 και 30), καθώς και της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz (Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψη 36).

12 — Σημείο 189 των προτάσεών μου της 29ης Μαρτίου 2007 στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05 (Συλλογή 2007, σ. I-10451).

42. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο σκοπός και η λογική του επίδικου φορολογικού καθεστώτος βασίζονται στη φορολογική απαλλαγή των ταμείων συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή, αποβλέποντας στην αποτροπή της διπλής φορολογίας των ποσών που προορίζονται να καταβληθούν στους συνταξιούχους, τα οποία, ελλείψει της εν λόγω απαλλαγής, θα φορολογούνταν, κατ' αρχάς, ως εισόδημα των ταμείων συντάξεων και, στη συνέχεια, ως σύνταξη που καταβάλλεται σε φυσικά πρόσωπα.

43. Η φορολογική απαλλαγή των ταμείων συντάξεων αποτελεί συνήθη πρακτική των κρατών μελών, καθόσον ενθαρρύνεται από το άρθρο 4 της πρότυπης συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), το οποίο προβλέπει χορήγηση φορολογικής απαλλαγής σε συνταξιοδοτικούς φορείς ή σε φιλανθρωπικές οργανώσεις. Στα περισσότερα κράτη μέλη οι επαγγελματικές συντάξεις φορολογούνται βάσει του συστήματος ΑΑΦ (απαλλασσόμενες εισφορές, απαλλασσόμενα εισοδήματα από επενδύσεις και υπεραξίες και φορολογούμενες συνταξιοδοτικές παροχές). Επομένως, το καθεστώς ΑΑΦ επιτρέπει τη χορήγηση απαλλαγών κατά τη δημιουργία των συνταξιοδοτικών αποθεματικών και προβλέπει τη φορολόγηση των συντάξεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους κατά τη συνταξιοδότησή τους.

44. Κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, αποτελεί εγγενές χαρακτηριστικό της λογικής και του σκοπού του εν λόγω καθεστώτος ότι η φορολογική απαλλαγή των εισοδημάτων ισχύει μόνο για τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή, καθόσον, συνολικά, οι συντάξεις που φορολογούνται στη συνέχεια προέρχονται, κατ' ουσίαν, από τις επενδύσεις και τα εισοδήματα των ταμείων συντάξεων τα οποία απαλλάσσονται από φόρους στην Πορτογαλική Δημοκρατία.

45. Εντούτοις, δεν αντιλαμβάνομαι για ποιους λόγους η επέκταση της φορολογικής απαλλαγής της οποίας τυγχάνουν τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη θεωρείται ικανή να επηρεάσει την εσωτερική συνοχή του εθνικού πορτογαλικού συστήματος. Κατά τη γνώμη μου, η συνοχή αυτή μπορεί κάλλιστα να διαφυλαχθεί με τη χορήγηση του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή [13].

46. Συναφώς, πρέπει να προστεθεί ότι η εν λόγω επέκταση θα μπορούσε, αντιθέτως, να ενισχύσει τη συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος, στο βαθμό που τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή καταβάλλουν συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία, οι οποίες, ελλείψει της εν λόγω απαλλαγής, θα υπόκειντο σε διπλή φορολογία.

47. Εξάλλου, η Πορτογαλική Δημοκρατία, μολονότι ερωτήθηκε σχετικά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, παρέλειψε να αποσαφηνίσει τους λόγους για τους οποίους διατείνεται ότι η προβαλλόμενη συνοχή του εθνικού της συστήματος θίγεται λόγω της όμοιας φορολογικής μεταχειρίσεως των μερισμάτων που καταβάλλονται σε ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή και εκείνων που καταβάλλονται σε ταμεία συντάξεων με

13 — Βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσες αποφάσεις Lenz (σκέψη 38) και Manninen (σκέψη 46). Βλ., επίσης, τις προαναφερθείσες προτάσεις μου στην υπόθεση Columbus Container Services (σκέψη 194).

έδρα στην αλλοδαπή τα οποία συμμετέχουν σε πορτογαλικές εταιρείες για διάστημα μικρότερο του ενός έτους, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 88, παράγραφος 11, του CIRC.

48. Για τους λόγους αυτούς, φρονώ ότι ο δικαιολογητικός λόγος που αφορά τη διαφύλαξη της συνοχής του φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να γίνει δεκτός εν προκειμένω.

2. Επί του δικαιολογητικού λόγου που αντλείται από τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων

49. Η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει, επίσης, ότι η χορήγηση της απαλλαγής από τον IRC μόνο στα ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή επιβάλλεται για λόγους που συνδέονται με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Οι νομικές προϋποθέσεις που επιτρέπουν τη χορήγηση της εν λόγω απαλλαγής απαιτούν τα ταμεία που τυγχάνουν απαλλαγής να μπορούν να ελέγχονται ευθέως από τις πορτογαλικές αρχές.

50. Συγκεκριμένα, τα πορτογαλικά ταμεία υπόκεινται όχι μόνον σε ιδιαιτέρως αυστηρές απαιτήσεις εποπτείας και προστασίας των επενδυτών κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2003/41/ΕΚ [14], αλλά και σε πρόσθετες ειδικές προϋποθέσεις που καθορίζει το πορτογαλικό δίκαιο, ιδίως όσον αφορά τη δημοσιονομική ευθύνη. Λόγω των ανωτέρω, η Πορτογαλική Δημοκρατία εμμένει στο γεγονός ότι το καθεστώς κύριας ευθύνης για φορολογικές οφειλές, που θεσπίζει το άρθρο 16, παράγραφος 4, του EBF, δεν μπορεί να τεθεί σε εφαρμογή στην περίπτωση ταμείων συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή.

51. Εξάλλου, ο έλεγχος των ανωτέρω στοιχείων αποτελεί ιδιαίτερα περίπλοκη διαδικασία και προϋποθέτει ότι οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές μπορούν να απευθυνθούν ευθέως στα απαλλασσόμενα από τον IRC ταμεία συντάξεων. Ιδίως σε περίπτωση μη τηρήσεως των απαιτήσεων που θέτει η πορτογαλική νομοθεσία για την απαλλαγή από τον IRC, είναι απαραίτητο να υπάρχει άμεση δυνατότητα δεσμεύσεως των ταμείων για να διασφαλιστεί η καταβολή των οφειλόμενων ποσών που αντιστοιχούν στον IRC. Η εν λόγω δυνατότητα δεσμεύσεως είναι αδύνατο να διασφαλιστεί όσον αφορά κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, πολλώ δε μάλλον όσον αφορά ταμεία εγκατεστημένα σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ), καθόσον οι διατάξεις της Ένωσης περί συνεργασίας στον φορολογικό τομέα δεν έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο της εν λόγω συμφωνίας.

52. Κατά την Επιτροπή, ο ισχυρισμός της Πορτογαλικής Δημοκρατίας πρέπει να απορριφθεί. Το επίδικο φορολογικό καθεστώς χορηγεί το πλεονέκτημα της απαλλαγής από τον IRC μόνο σε κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή, χωρίς όμως να παρέχει στα ταμεία με έδρα στην αλλοδαπή τη δυνατότητα να αποδείξουν ότι παρέχουν εγγυήσεις ισοδύναμες με εκείνες στις οποίες υπόκεινται τα ταμεία με έδρα στην ημεδαπή. Συνεπώς, και δη για να διασφαλιστεί η επίτευξη των σκοπών που επικαλείται η Πορτογαλική Δημοκρατία,

14 — Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τις δραστηριότητες και την εποπτεία των ιδρυμάτων που προσφέρουν υπηρεσίες επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών (ΕΕ L 235, σ. 10).

χρειάζεται απλώς και μόνο να ζητηθεί από τα ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή να αποδείξουν την ιδιότητά τους και ποιο νομικό καθεστώς διέπει η δραστηριότητά τους, δεδομένου ότι οι μηχανισμοί συνεργασίας και αμοιβαίας συνδρομής που προβλέπονται στο δίκαιο της Ένωσης, αλλά και σε πολυμερείς και διμερείς συμφωνίες όσον αφορά τα κράτη του ΕΟΧ, επιτρέπουν στις πορτογαλικές αρχές να διενεργούν τους απαραίτητους ελέγχους ή ακόμη να προβαίνουν στην είσπραξη ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών.

53. Κατ' ουσίαν, συμμερίζομαι την επιχειρηματολογία που ανέπτυξε η Επιτροπή.

54. Συγκεκριμένα, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, με απλή επίκληση της ανάγκης διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, η Πορτογαλική Δημοκρατία αποκλείει κάθε δυνατότητα των κεφαλαιοποιητικών ταμείων συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή να αποδείξουν ότι πληρούν τις προϋποθέσεις που ο θέτει ο CIRC ώστε να επωφεληθούν της φορολογικής απαλλαγής που χορηγείται στα ταμεία συντάξεων με έδρα στην ημεδαπή.

55. Όμως, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι οι εθνικές ρυθμίσεις που εμποδίζουν με *απόλυτο τρόπο* τον φορολογούμενο να αποδείξει ότι θα μπορούσε να ανταποκριθεί στις προϋποθέσεις που θέτει το κράτος μέλος από το οποίο ζητεί τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος δεν μπορούν να δικαιολογηθούν με βάση την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων [15]. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι ο φορολογούμενος θα είναι σε θέση να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα που θα παράσχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους επιβολής του φόρου τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται από το οικείο κράτος μέλος [16].

56. Η εκτίμηση αυτή ισχύει και όσον αφορά τους φορολογουμένους που έχουν έδρα στα κράτη του ΕΟΧ.

57. Συγκεκριμένα, πρώτον, όσον αφορά ειδικότερα το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας περί τηρήσεως των προϋποθέσεων της οδηγίας 2003/41, επιβάλλεται να σημειωθεί ότι τα κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων υποχρεούνται να εφαρμόζουν τις σχετικές διατάξεις ανεξαρτήτως εάν είναι εγκατεστημένα στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή στα κράτη του ΕΟΧ [17], και, επομένως, τα εν λόγω ταμεία μπορούν κάλλιστα να ζητούν από τις αρχές που είναι επιφορτισμένες με την εποπτεία τους τη χορήγηση των απαραίτητων έγγραφων που πιστοποιούν ότι πληρούν τις απαιτούμενες από την πορτογαλική νομοθεσία εγγυήσεις.

15 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier (Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψη 25), της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 49), και της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche (Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 60).

16 — Βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Laboratoires Fournier (σκέψη 25) και απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA (Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 96).

17 — Όσον αφορά τα κράτη του ΕΟΧ, η ισχύς της οδηγίας 2003/41 επεκτάθηκε στη Δημοκρατία της Ισλανδίας, στο Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν και στο Βασίλειο της Νορβηγίας δυνάμει της αποφάσεως της Μεικτής Επιτροπής του ΕΟΧ αριθ. 88/2006, της 7ης Ιουλίου 2006, για την τροποποίηση του παραρτήματος IX (Χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες) της συμφωνίας για τον ΕΟΧ (ΕΕ L 289, σ. 26).

58. Δεύτερον, όσον αφορά τις λοιπές προϋποθέσεις, εκτός εκείνης που αφορά την ανάληψη της κύριας ευθύνης για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, η Πορτογαλική Δημοκρατία απλώς και μόνον υπενθυμίζει τις γενικές απαιτήσεις που απαριθμούνται στο νομοθετικό διάταγμα αριθ. 12/2006 της 20ής Ιανουαρίου 2006, το οποίο συνιστά την πράξη ενσωματώσεως της οδηγίας 2003/41 στην πορτογαλική έννομη τάξη, η οποία κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή από τις πορτογαλικές αρχές.

59. Ως εκ τούτου, δεν αντιλαμβάνομαι τι θα εμπόδιζε τις πορτογαλικές αρχές να ζητήσουν από τα ταμεία συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή να τους διαβιβάσουν τις απαραίτητες πληροφορίες οι οποίες θα επέτρεπαν να χορηγηθεί σε αυτά η επίδικη φορολογική απαλλαγή, ώστε να τυγχάνουν μεταχειρίσεως όμοιας με εκείνη των ταμείων συντάξεων με έδρα στην Πορτογαλία.

60. Πρέπει να προστεθεί ότι, καίτοι η Επιτροπή και η Πορτογαλική Δημοκρατία συζήτησαν εν εκτάσει το ζήτημα της εφαρμογής της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ [18], φρονώ ότι οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας δεν ασκούν επιρροή σε καταστάσεις όπως αυτή στην οποία αναφέρεται η παρούσα διαφορά.

61. Συγκεκριμένα, οι προϋποθέσεις την τήρηση των οποίων πρέπει να διαπιστώσουν οι πορτογαλικές αρχές για να χορηγήσουν την επίμαχη φορολογική απαλλαγή αφορούν όχι τη φορολογική κατάσταση των ταμείων συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στα κράτη μέλη, αλλά την οικονομική δραστηριότητα των εν λόγω ταμείων, ιδίως δε πληροφορίες σχετικές με την εποπτεία στην οποία υπόκεινται αυτά και τη διαφοροποίηση των στοιχείων του ενεργητικού τους. Συνεπώς, η οδηγία 77/799, η οποία αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας, δεν συνιστά, κατά τη γνώμη μου, νομικό πλαίσιο ικανό να διασφαλίσει τη λήψη των απαιτούμενων από την πορτογαλική νομοθεσία πληροφοριών.

62. Πάντως, ακόμη και εάν συνέβαινε αυτό, όσον αφορά τις σχέσεις με τα λοιπά κράτη μέλη, δεν αντιλαμβάνομαι τους λόγους για τους οποίους δεν θα μπορούσαν να διαβιβαστούν οι επίμαχες πληροφορίες στις πορτογαλικές φορολογικές αρχές. Όσον αφορά τις σχέσεις με κράτη του ΕΟΧ, αληθεύει ότι η οδηγία 77/799 δεν τυγχάνει εφαρμογής. Εντούτοις, τούτο δεν αρκεί για να γίνει δεκτό ότι οι προβλεπόμενοι από την πορτογαλική νομοθεσία περιορισμοί είναι δικαιολογημένοι. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου και όπως προκύπτει από την πρόσφατη προπαρατεθείσα απόφαση Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen [19], η πορτογαλική νομοθεσία αποκλείει τη φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει εταιρεία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος ακόμη και σε περίπτωση που υπάρχει συμφωνία αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ της

18 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ L 336, σ. 15).

19 — Προπαρατεθείσα απόφαση (σκέψεις 132 και 133).

Δημοκρατίας της Πορτογαλίας και των κρατών του ΕΟΧ [20].

63. Τρίτον, όσον αφορά την προϋπόθεση που αφορά το καθεστώς κύριας ευθύνης για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, που καθιερώνει το άρθρο 16, παράγραφος 4, του ΕΓΒ, επιβάλλεται η διατύπωση των ακόλουθων παρατηρήσεων.

64. Κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, εάν αποδειχθεί ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, το τελευταίο αίρεται, οι δε εταιρείες διαχειρίσεως των ταμείων συντάξεων καθίστανται κυρίως υπεύθυνες για την καταβολή των φορολογικών οφειλών των ταμείων συντάξεων τα οποία διαχειρίζονται. Όμως, κατά το καθού κράτος μέλος, όταν οι εταιρείες διαχειρίσεως των οικείων ταμείων έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, η είσπραξη των εν λόγω οφειλών καθίσταται αδύνατη.

65. Δεν βρίσκω πειστική την επιχειρηματολογία αυτή.

66. Κατ' αρχάς, δύσκολα μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένας μηχανισμός που αποσκοπεί στην είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων είναι ικανός να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στο βαθμό που αυτός δεν μπορεί να ενεργοποιηθεί στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται από τις εθνικές αρχές. Συγκεκριμένα, κατά τη γνώμη μου, η είσπραξη των φορολογικών απαιτήσεων δεν αποτελεί συνάρτηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, αλλά των μέσων αναγκαστικής εκτελέσεως που μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι φορολογικές αρχές.

67. Περαιτέρω, όπως ορθώς προέβαλε η Επιτροπή με τα υπομνήματά της, χωρίς τούτο να αμφισβητηθεί από την Πορτογαλική Δημοκρατία, οι πορτογαλικές αρχές, στο πλαίσιο των σχέσεών τους με τις φορολογικές αρχές άλλων κρατών μελών, μπορούν κάλλιστα να προσφύγουν στο μηχανισμό που προβλέπεται στην οδηγία 2008/55/ΕΚ [21] προκειμένου να τους παρασχεθεί συνδρομή για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων που γεννήθηκαν στην Πορτογαλία.

68. Συγκεκριμένα, η εν λόγω οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να ζητούν από τις αρμόδιες αρχές των λοιπόν κρατών μελών να προβαίνουν στην είσπραξη οποιασδήποτε απαιτήσεως για κάθε είδους

20 — Σημειώνεται ότι η Επιτροπή ανέφερε την ύπαρξη ρητρών με το εν λόγω περιεχόμενο όσον αφορά τις σχέσεις της Πορτογαλικής Δημοκρατίας με τη Δημοκρατία της Ισλανδίας και με το Βασίλειο της Νορβηγίας, αντιστοίχως.

21 — Οδηγία του Συμβουλίου της 26ης Μαΐου 2008 για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ L 150, σ. 28). Μολονότι η εν λόγω οδηγία εκδόθηκε κατά τη διάρκεια της διαδικασίας λόγω παραβάσεως, εντούτοις το περιεχόμενό της είχε εφαρμογή κατά το χρόνο κινήσεως της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας. Συγκεκριμένα, η οδηγία 2008/55 αποτελεί απλώς κωδικοποίηση της οδηγίας 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων πού προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος τού συστήματος χρηματοδοτήσεως τού 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 (ΕΕ L 175, σ. 17), η μεταφορά της οποίας στο εσωτερικό δίκαιο έπρεπε να πραγματοποιηθεί έως τις 30 Ιουνίου 2002.

φόρους και τέλη, περιλαμβανομένων των φόρων επί του εισοδήματος, που επιβάλλονται από ορισμένο κράτος μέλος ή εισπράττονται για λογαριασμό του, και να ανταλλάσσουν πληροφορίες που μπορεί να τους είναι χρήσιμες για την είσπραξη τέτοιων απαιτήσεων [22].

69. Εν τέλει, όσον αφορά τα κράτη του ΕΟΧ, μολονότι, όπως προέβαλε η Επιτροπή, η οδηγία 2008/55 δεν έχει εφαρμογή στο πλαίσιο της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, εντούτοις, φρονώ ότι ο απόλυτος αποκλεισμός της δυνατότητας των κεφαλαιοποιητικών ταμείων συντάξεων με έδρα στην αλλοδαπή να τύχουν της φορολογικής απαλλαγής που χορηγείται στα πορτογαλικά ταμεία συντάξεων είναι, εν πάση περιπτώσει, δυσανάλογος προς τις προβαλλόμενες δυσχέρειες εισπράξεως των φορολογικών οφειλών στα κράτη του ΕΟΧ.

70. Όπως επισήμανε η Επιτροπή, η είσπραξη των εν λόγω φορολογικών απαιτήσεων μπορεί να διασφαλιστεί με τη θέσπιση λιγότερο περιοριστικών μέτρων. Συγκεκριμένα, η πορτογαλική φορολογική διοίκηση θα μπορούσε να ελέγχει εκ των προτέρων εάν τα εγκατεστημένα σε κράτη του ΕΟΧ κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων που ζητούν τη χορήγηση απαλλαγής είναι ικανά να παράσχουν τις απαραίτητες χρηματικές εγγυήσεις. Εναλλακτικώς, μπορεί να εξεταστεί το ενδεχόμενο θεσπίσεως συστήματος το οποίο, όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της πορτογαλικής νομοθεσίας, θα καθιστά δυνατή την εκ των υστέρων είσπραξη των ανεξόφλητων φορολογικών απαιτήσεων μέσω της επιβολής απαλλακτικής εισφοράς επί των αποτελεσμάτων των μελλοντικών φορολογικών χρήσεων της πορτογαλικής εταιρείας στην οποία συμμετέχει το οικείο ταμείο συντάξεων που έχει έδρα στην αλλοδαπή.

71. Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

72. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η επίμαχη πορτογαλική νομοθεσία συνιστά, κατά τη γνώμη μου, αδικαιολόγητο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

73. Ως εκ τούτου, προτείνω να γίνει δεκτή η προσφυγή της Επιτροπής.

74. Επισημαίνεται, επιπλέον, ότι, κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Εν προκειμένω, η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Πορτογαλικής Δημοκρατίας στα δικαστικά έξοδα. Υπό αυτές τις προϋποθέσεις, εάν το Δικαστήριο ακολουθήσει την πρότασή μου και δεχθεί την παρούσα προσφυγή, η Πορτογαλική Δημοκρατία θα πρέπει, συνεπώς, να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

22 — Βλ., ιδίως, τα άρθρα 2 και 4 της οδηγίας 2008/55.

VI — Πρόταση

75. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

«1) Η Πορτογαλική Δημοκρατία, φορολογώντας τα μερίσματα τα λαμβανόμενα από κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων με έδρα σε κράτη μέλη και σε κράτη συμβαλλόμενα στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, με συντελεστή υψηλότερο από εκείνον που βαρύνει τα μερίσματα που λαμβάνουν τα εγκατεστημένα στην Πορτογαλία κεφαλαιοποιητικά ταμεία συντάξεων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, και το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο.

2) Καταδικάζει την Πορτογαλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.»