KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 25. mail 2011 [1]

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Komisjon palub oma 1. detsembril 2009 esitatud hagiavalduses tuvastada, et kuna Portugali Vabariik maksustab mitteresidendist pensionifondide saadud dividende Portugali territooriumil kõrgema määraga kui dividende, mida saavad residendist pensionifondid, on Portugali Vabariik rikkunud ELTL artiklist 63 (endine EÜ artikkel 56) ja 2. mail 1992 sõlmitud Euroopa Majanduspiirkonna lepingu [2] (edaspidi „EMP leping") artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

II. Õiguslik raamistik

2. Maksusoodustusi reguleeriva õigusakti (Estatuto dos Benefícios Fiscais, edaspidi „EBF") artikli 16 lõike 1 kohaselt on tulu, mida saavad Portugali õiguse alusel asutatud ja tegutsevad pensionifondid ja nendega samastatavad üksused, vabastatud ettevõtte tulumaksust (*imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*, edaspidi „ettevõtte tulumaks").

3. EBF artikli 16 lõikes 4 on sätestatud, et sama artikli lõikes 1 kehtestatud tingimuste järgimata jätmise korral ei kuulu ettenähtud soodustus asjaomasel majandusaastal kohaldamisele ning pensionifonde ja nendega samastatavaid üksusi, sealhulgas vastastikuse abistamise ühinguid haldavad äriühingud on põhivõlgnikena vastutavad nende hallatavate fondide või varaga seotud maksuvõlgade eest ning nad peavad tasuma võlgnetava maksu ettevõtte tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, edaspidi „CIRC") artikli 120 lõikes 1 ette nähtud tähtaja jooksul.

4. CIRC artikli 4 lõikes 2 on sätestatud, et selliste juriidiliste isikute ja muude üksuste puhul, mille tegelik asukoht ega juhatuse tegevuskoht ei ole Portugali territooriumil, maksustatakse ettevõtte tulumaksuga tulu, mille nad on saanud Portugali territooriumil. CIRC artikli 80 lõike 4 punktis c on

1 – Algkeel: prantsuse.
2 – EÜT 1994, L 1, lk 3.

täpsustatud, et ettevõtte tulumaks on 20 %, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse topeltmaksustamise vältimise lepingu sätteid. [3]

5. CIRC artikli 4 lõike 3 punkti c alapunkti 3 kohaselt kuulub kapitalipaigutusest saadav tulu, mille väljamaksja asub või on tema tegelik asukoht või juhatuse tegevuskoht Portugali territooriumil või mille maksmine toimub Portugalis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, mitteresidentide tulude hulka, mida maksustatakse Portugalis.

6. CIRC artikli 88 lõike 11 kohaselt:

„Eraldi maksustatakse 20 % maksumääraga tulu, mille on maksust täielikult või osaliselt vabastatud üksus saanud ettevõtte tulumaksu kohustuslaseks olevalt üksuselt, sealhulgas sellisel juhul ka kapitalitulu, kui väärtpaberid, mis olid tulu saamise aluseks, ei olnud katkematult sama maksukohustuslase omandis nende kasutamise kuupäevale eelneva aasta jooksul ning neid ei hoitud selle ajavahemiku saavutamiseks vajaliku aja jooksul."

7. CIRC artikli 88 lõikes 12 on lisatud:

„Vastavalt lõikele 11 kindlaks määratud maksusummast arvatakse maha maks, mis võib olla kinni peetud, kuna kinnipeetud maksu ei saa sel juhul maha arvata artikli 90 lõike 2 alusel."

8. Viimaks on CIRC artikli 90 lõikes 2 residendist pensionifondidele makstavate dividendide osas täpsustatud, et väljamakseid tegevad pooled ei pea ettevõtte tulumaksu kinni pidama, kui neile on esitatud tõend maksuvabastuse kohta, mis on nendel fondidel kuni maksu tasumiseks ette nähtud tähtaja möödumiseni.

III. Kohtueelne menetlus

9. Komisjon saatis 23. märtsil 2007 Portugali Vabariigile märgukirja, milles komisjon väitis, et EÜ artikliga 56 ja EMP lepingu artikliga 40 on vastuolus Portugali maksusätted, mis seavad maksuõiguslikult halvemasse

3 – Tulenevalt komisjoni selgitustest, millele Portugali Vabariik vastu ei vaidle, langeb sellise lepingu kohaldamisel maksumäär 10 %-ni.

olukorda mitteresidendist pensionifondidele Portugalis makstavad dividendid ja intressid.

10. Kuna komisjon ei jäänud Portugali Vabariigi vastusega rahule, saatis ta viimasele 8. mail 2008 põhjendatud arvamuse, milles kutsus teda võtma vajalikud meetmed, et viia EÜ artikliga 56 ja EMP lepingu artikliga 40 kooskõlla mitteresidendist pensionifondidele makstavate dividendide maksustamist reguleerivad õigusnormid. [4]

11. Portugali Vabariik tunnistas oma 14. augusti 2008. aasta vastuses, et kõnealune maksusüsteem kujutab endast küll kapitali vaba liikumise piirangut, kuid selline piirang on ühenduse õigust arvestades põhjendatud. Iseäranis väidab ta, et Portugalis asuvatele pensionifondidele kehtiv soodsam maksusüsteem on põhjendatud siseriiklike pensionifondide eripära ning neile kehtivate spetsiifiliste normide tõttu. See liikmesriik viitab oma vastuses võimatusele praktikas kontrollida, kas mitteresidendist üksus täidab analoogseid tingimusi nagu need, mis on siseriikliku õiguse kohaselt nõutavad, ning vaidlusaluse maksusüsteemi ühtsusele.

4 – Nagu komisjon hagis täpsustas, loobus ta põhjendatud arvamuses oma etteheidetest intresside maksustamise kohta, mis tema selgituste kohaselt on eraldi rikkumise menetluse ese.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

12. Komisjon esitas hagi, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 1. detsembril 2009 ja milles ta palus Euroopa Kohtul:

– tuvastada, et kuna Portugali Vabariik maksustab mitteresidendist pensionifondide saadud dividende kõrgema määraga kui dividende, mida saavad Portugali territooriumil asuvad pensionifondid, on Portugali Vabariik rikkunud ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi, ja

– mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt.

13. Portugali Vabariik palub Euroopa Kohtul jätta hagi rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

14. Euroopa Kohtu kantseleisse 8. aprillil 2010 esitatud avalduses palus EFTA järelevalveasutus Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 40 kolmanda lõigu ning Euroopa Liidu Kohtu kodukorra artikli 93 alusel astuda käesolevas kohtuasjas menetlusse komisjoni nõuete toetuseks.

15. Euroopa Kohtu president jättis selle taotluse 15. juuli 2010. aasta määrusega rahuldamata.

16. Komisjoni ja Portugali Vabariigi kohtukõned kuulati ära 24. märtsil 2011 toimunud kohtuistungil.

V. Analüüs

17. Enne, kui ma analüüsin vaidlusaluse maksusüsteemi piiravat laadi ning Portugali Vabariigi esitatud põhjendusi, teen ma mõne märkuse komisjoni etteheidetava rikkumise eseme kohta, mis oli küsimus, mille üle vaieldi kohtuistungil Euroopa Kohtus.

A. *Etteheidetava rikkumise ese*

18. Nagu komisjon märgib, puudutab käesoleva kohustuste rikkumise hagi ese asjaolu, et Portugali maksusüsteem kohtleb lähtuvalt pensionifondide asukohast erinevalt dividende, mida need fondid saavad. Nii on Portugali äriühingute poolt Portugali õigusnormide alusel asutatud ja tegutsevatele pensionifondidele makstavad dividendid täielikult vabastatud ettevõtte tulumaksust, samas kui mitteresidendist pensionifondidele makstavad sarnased dividendid maksustatakse 20 % suuruse maksimummääraga.

19. Komisjon loeb sellist erinevat kohtlemist kapitali vaba liikumise piiranguks, kuna mitteresidendist pensionifondide investeeringud Portugali äriühingutesse on tehtud vähem atraktiivseks.

20. Portugali Vabariik väidab, et etteheidetava rikkumise ese on sõnastatud liiga üldiselt. Nimelt maksustatakse CIRC artikli 88 lõike 11 kohaselt ettevõtte tulumaksu kohustuslasteks olevate Portugali äriühingute poolt pensionifondidele makstavad dividendid 20 % suuruse määraga, kui dividendide maksmise aluseks olev osalus ei ole maksustamisele eelneva aasta jooksul katkematult sama maksukohustuslase omandis ning osalust ei hoitud selle ajavahemiku saavutamiseks vajaliku aja jooksul. See määr on sama mitteresidendist pensionifondide maksustamise määraga. Seega järeldab Portugali Vabariik, et etteheidetav rikkumine oleks pidanud olema piiratud olukorraga, kus osaluse pensionifondidele kuulumise ajavahemik *ületab* ühte aastat.

21. Portugali Vabariigi vastuväide mind ei veena.

22. Hagi nõuete sõnastusest tuleneb nimelt selgelt, et rikkumine ei puuduta selliseid õigusnorme, mis kehtestavad dividendidele, mille on Portugali äriühingud maksnud

residendist ja mitteresidendist pensionifondidele, sama 20 % määra, nagu õigusnormid, mida kohaldatakse osalusele, mida on säilitatud lühema aja jooksul kui üks aasta.

23. Seega ei hõlma komisjoni etteheide olukordasid, kus residendist pensionifondidele makstud dividende maksustatakse samas ulatuses kui mitteresidendist pensionifondidele makstud dividende.

26. Kui käesoleval juhul peetakse mitteresidendist pensionifondidele välja makstud dividendidelt kinni maks määraga 20 %, siis ei toimu sellist kinnipidamist Portugali pensionifondidele välja makstud dividendidelt. Seega on investeeringud Portugali äriühingute kapitali muutunud vaieldamatult vähem atraktiivseks mitteresidendist fondide jaoks võrreldes residendist fondidega, arvestades, et kõik need fondid on Portugali õigusnorme silmas pidades sarnases olukorras, kuna Portugali Vabariik teostab tuluallikaks oleva liikmesriigina oma maksupädevust nendele üksustele välja makstud dividendide osas sõltumata kõnealuste üksuste asukohast.

B. *Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine*

27. Lisaks tuleb märkida, et Portugali Vabariik ei eita sellist vähem soodsat kohtlemist.

24. Kõigepealt meenutan ma, et ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt on keelatud kõik liikmesriikidevahelised kapitali vaba liikumise piirangud.

28. Seetõttu leian ma, et kõnealune maksusüsteem kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt põhimõtteliselt keelatud.

25. Sellisteks piiranguteks on ka liikmesriigi võetud meetmed, sealhulgas maksuõguslikud meetmed, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet investeerida selle riigi territooriumil. [5]

5 – Vt selle kohta eelkõige 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531, punkt 40); 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-487/08: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2010, lk I-4843, punkt 43) ja 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo (EKL 2011, lk I-305, punkt 50).

29. Kuna EMP lepingu artikli 40 sätetel on sama kohaldamisala, mis sisuliselt identsel ELTL artikli 63 lõikel 1, on need kaalutlused

mutatis mutandis nimetatud artiklile 40 ülekantavad. [6]

30. Seega tuleb analüüsida Portugali Vabariigi esitatud väiteid põhjenduste kohta.

C. *Portugali Vabariigi esitatud põhjendused*

31. Eelnevalt välja toodud kapitali vaba liikumise piirangu põhjenduste raames esitab Portugali Vabariik peamiselt kahte liiki põhjendusi, nimelt esiteks vajadus säilitada maksusüsteemi ühtsus ning teiseks vajadus tagada maksukontrolli tõhusus.

1. Maksusüsteemi ühtsust puudutav põhjendus

32. Portugali Vabariigi hinnangul on pensionifonde puudutav maksusüsteem põhjendatud maksusüsteemi ühtsuse põhimõtte laia kohaldamisega. Nii tasakaalustatakse Portugali pensionifondide tulu maksust vabastamine Portugalis elavate pensionäride vanaduspensioni maksustamisega füüsilise isiku tulumaksuga. Pensionide valdkonnas on selline tõlgendus vajalik, et kõrvaldada igasugune oht kahjustada sotsiaalkindlustussüsteemi rahalist tasakaalu. Portugali Vabariik viitab oma kirjalikes dokumentides niinimetatud EET-põhimõttele (pensionifondidele tasutavate sissemaksete maksust vabastamine, pensionifondide saadud tulu ja kapitalikasumi maksust vabastamine ning füüsilistele isikutele makstava pensioni maksustamine). Niisugune süsteem kanaliseerib lõpuks hoiused pensionide finantseerimise instrumentidesse, hoides ära selle tulu majandusliku topeltmaksustamise.

33. Komisjon väidab vastu, et arvestades Euroopa Kohtu praktikat, ei saa käesolevas asjas sellise põhjendusega nõustuda.

34. Ma jagan komisjoni seisukohta.

35. Selles osas meenutagem, et alates kohtuotsustest Bachmann ja komisjon *vs.* Belgia [7] on Euroopa Kohus kinnitanud, et vajadus säilitada maksusüsteemi ühtsus võib olla põhjenduseks normidele, mis piiravad

6 – Vt selle kohta 7. aprilli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-20/09: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2011, lk I-2637, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

7 – 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249) ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon *vs.* Belgia (EKL 1992, lk I-305).

asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamist. [8]

36. Siiski tuleneb kohtupraktikast, et selleks, et maksusüsteemi ühtsuse põhjendusele tuginev argument oleks tulemuslik, peab Euroopa Kohtu hinnangul esinema otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel, kusjuures otsest seost tuleb hinnata lähtuvalt asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist. [9]

37. Kuni kohtuotsuseni Manninen [10] tõlgendas Euroopa Kohus otsese seose mõistet nii, et mahaarvamine ja maksustamine peavad toimuma ühe ja sama maksustamise raames ning et neid kohaldatakse ühe ja sama maksukohustuslase suhtes. [11]

38. Nagu ma olen juba märkinud oma ettepanekus kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Columbus Container Services, [12] siis alates nimetatud kohtuotsusest Manninen on Euroopa Kohus pehmendanud otsese seose mõiste tõlgendamise jäikust, mis kuni selle ajani kohtupraktikas põhines maksustamise samasuse ja maksukohustuslase samasuse kriteeriumil.

39. Nimelt selles kontekstis teeb Portugali Vabariik Euroopa Kohtule ettepaneku kasutada maksusüsteemi ühtsust puudutava põhjenduse „laia" käsitlust.

40. Portugali Vabariik on täiesti teadlik sellest, et kui järgitaks eespool viidatud kohtuotsusest Manninen varasemat traditsioonilist kohtupraktikat, siis oleks käesolevas asjas selge, et puudub otsene seos. Nimelt maksuõiguslikult ebasoodsam olukord Portugalis mitteasuvatel pensionifondidel ning pensionile jäänud füüsilisele isikule makstava vanaduspensioni maksust vabastamine puudutavad kahte erinevat maksukohustuslast kahe erineva maksustamise käigus: ühelt poolt juriidilise isiku kasumi maksustamine ning teiselt poolt füüsiliste isikute tulu maksustamine.

41. Isegi kui arvestada eespool viidatud kohtuotsusele Manninen järgnenud kohtupraktikat, ei saa käesoleval juhul igal juhul tuvastada otsest seost.

8 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Bachmann (punkt 28) ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (punkt 21), samuti 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding (EKL 2006, lk I-2107, punkt 40) ja 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569, punkt 46).

9 – Vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punktid 42 ja 43); 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell (EKL 2008, lk I-1129, punkt 37); 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon (EKL 2008, lk I-8947, punkt 44); 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha (EKL 2009, lk I-5145, punkt 72) ning 1. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/09: Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (EKL 2010, lk I-6649, punkt 55).

10 – Eespool viidatud kohtuotsus.

11 – Vt eelkõige 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 40); 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punktid 57 ja 58); 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal (EKL 2003, lk I-9409, punktid 29 ja 30) ning 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063, punkt 36).

12 – 29. märtsi 2007. aasta ettepaneku punkt 189 kohtuasjas C-298/05, milles tehti otsus 6. detsembril 2007 (EKL 2007, lk I-10451).

42. Selles osas meenutagem, et vaidlusaluse maksusüsteemi eesmärk ja loogika põhinevad residendist pensionifondide maksust vabastamisel selleks, et vältida nende summade topeltmaksustamist, mis on ette nähtud pensionile jäänud isikutele maksmiseks ning mida selle süsteemi puudumisel maksustataks esimest korda pensionifondide tasandil ning teisel korral füüsilistele isikutele pensioni väljamaksmisel.

43. Pensionifondide maksust vabastamine on liikmesriikide üldine praktika, kuna sellist maksuvabastust toetatakse Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) välja töötatud näidislepingu artiklis 4, mis viitab pensionifondide või heategevusorganisatsioonide maksust vabastamisele. Enamik liikmesriike maksustavad kutsealaseid pensione EET-süsteemi alusel (maksust vabastatud sissemaksed, maksust vabastatud investeerimistulu ja kapitalikasum ning pensioni maksustamine). EET-kord võimaldab sel viisil teha maksuvähendusi pensionireservi moodustamise etapis ning maksustab pensionäride pensioni, mida makstakse neile nende pensionil oleku ajal.

44. Portugali Vabariigi hinnangul on selle korra loogikale ja eesmärgile omane, et fondide tulu maksust vabastamine leiab aset üksnes residendist pensionifondide puhul, kuna üldiselt seejärel maksustatavad pensionid saadakse peamiselt pensionifondide tehtud investeeringutest ja saadud tulust, mida Portugali Vabariik ei maksusta.

45. Siiski ei mõista ma, kuidas Portugali siseriikliku süsteemi sisemist ühtsust võiks mõjutada residendist pensionifondide maksuvabastuse laiendamine teistes liikmesriikides asuvatele pensionifondidele. Minu arvates saab siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse suurepäraselt säilitada, kui teha maksusoodustus mitteresidendist pensionifondidele. [13]

46. Selles osas lisan ma, et see laiendamine võib vastupidi tugevdada siseriikliku süsteemi ühtsust, kui mitteresidendist pensionifondid maksavad pensioni Portugali residentidest füüsilistele isikutele, kes sellise laienduse puudumise korral peavad taluma topeltmaksustamist.

47. Lisaks, vaatamata kohtuistungil esitatud sellekohasele küsimusele, ei selgitanud Portugali Vabariik põhjusi, miks ta leiab, et tema siseriikliku süsteemi väidetav ühtsus on ohustatud, kui kohelda samamoodi dividende, mis makstakse välja residendist pensionifondidele ning mitteresidendist pensionifondidele, kellele kuuluvad osalused Portugali

13 – Vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused Lenz (punkt 38) ja Manninen (punkt 46). Vt samuti minu ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Columbus Container Services (punkt 194).

äriühingutes lühema ajavahemiku jooksul kui üks aasta vastavalt CIRC artikli 88 lõikele 11.

48. Neil põhjustel leian ma, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamist puudutava põhjendusega ei saa käesoleval juhul nõustuda.

2. Maksukontrolli tõhususe säilitamist puudutav põhjendus

49. Portugali Vabariik väidab samuti, et ettevõtte tulumaksust vabastamise piiramine residendist pensionifondidega tugineb maksukontrolli tõhususega seotud nõuetele. Sellist maksuvabastust võimaldavate õiguslike tingimuste kohaselt on nõutav, et maksust vabastatud fondi saab Portugali maksuhaldur otseselt kontrollida.

50. Nii ei ole Portugali fondid vastavalt direktiivile 2003/41/EÜ [14] allutatud mitte üksnes eriti rangetele hoolsusnõuetele ja investorite kaitset puudutavatele nõuetele kooskõlas direktiiviga 2003/41/EÜ, vaid ka Portugali õigusele omastele täiendavatele tingimustele iseäranis seoses rahalise vastutusega. Selles osas rõhutab Portugali Vabariik asjaolu, et maksuvõla eest põhivõlgnikuna vastutamise korda, mis on kehtestatud EBF artikli 16 lõikes 4, ei saa rakendada mitteresidendist pensionifondide puhul.

51. Nende elementide kontrollimine on aga iseäranis keerukas ning nõuab seda, et Portugali maksuhaldur saaks otse pöörduda nende pensionifondide poole, mis on ettevõtte tulumaksust vabastatud. Eeskätt juhul, kui ei järgita ettevõtte tulumaksust vabastamise kohta Portugali õigusnormides sätestatud nõudeid, on hädavajalik avaldada otsest survet fondile, et tagada ettevõtte tulumaksuna võlgnetavate summade tasumine. Sellist survet oleks võimatu tagada mõnes muus liikmesriigis, seda enam Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riigis asuvate pensionifondide puhul, kuna liidu õigusnormid maksualase koostöö kohta ei ole selle lepingu kontekstis kohaldatavad.

52. Komisjoni hinnangul tuleb Portugali Vabariigi väide tagasi lükata. Vaidlusalune maksusüsteem piirdub ettevõtte tulumaksust vabastamisel residendist pensionifondidega, jätmata mitteresidendist fondidele võimalust tõendada, et nad pakuvad võrdväärseid tagatisi nende tingimustega, millele on allutatud residendist fondid. Järelikult selleks, et tagada Portugali Vabariigi välja toodud eesmärkide saavutamine, piisab, kui nõuda mitteresidendist pensionifondidelt, et nad esitaksid

14 – Euroopa Parlamendi ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv tööandjapensioni kogumisasutuste tegevuse ja järelevalve kohta (ELT 2003, L 235, lk 10; ELT eriväljaanne 05/04, lk 350).

tõendid oma seisundi ja õigusliku raamistiku kohta, milles nad tegutsevad, kuna liidu õiguses sätestatud koostöö ja vastastikuse abi mehhanismid, samuti ka EMP riikide puhul mitme- ja kahepoolsed lepingud võimaldavad Portugali ametivõimudel viia läbi vajalikke kontrolle või nõuda sisse võlgnetavaid maksusummasid.

53. Ma sisuliselt nõustun komisjoni esitatud argumentidega.

54. Nimelt, nagu komisjon õigesti märkis, välistab Portugali Vabariik maksukontrolli tõhususe säilitamise ettekäändel igasuguse võimaluse mitteresidendist pensionifondidel esitada tõendid selle kohta, et nad võivad vastata CIRC-s sätestatud tingimustele, et saada maksuvabastus, mis on antud residendist pensionifondidele.

55. Meenutagem, et Euroopa Kohus on erinevatel puhkudel leidnud, et maksukontrolli tõhususe säilitamisega ei saa põhjendada siseriiklikke õigusnorme, mis *absoluutselt* takistavad maksukohustuslasel esitada tõendeid selle kohta, et ta võib vastata liikmesriigi kehtestatud tingimustele, mille täitmisel on tal õigus saada maksusoodustus. [15] Niisiis ei saa *a priori* välistada maksukohustuslase võimalust esitada asjaomaseid tõendeid, mis võimaldavad maksu määranud liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas tema kehtestatud tingimused on täidetud. [16]

56. See hinnang hõlmab ka EMP riikide residendist maksukohustuslasi.

57. Esiteks, mis puudutab täpsemalt Portugali Vabariigi argumenti direktiivi 2003/41 tingimuste järgimise kohta, siis tuleb märkida, et liikmesriikides ja EMP riikides asuvad pensionifondid peavad järgima selle sätteid [17] ning seega võivad nad hõlpsalt saada oma vastavatelt järelevalveasutustelt vajalikud dokumendid, mis kinnitavad, et nad täidavad Portugali õigusnormidega nõutud tagatisi.

15 – Vt selle kohta 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier (EKL 2005, lk I-2057, punkt 25); 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer (EKL 2006, lk I-8203, punkt 49) ning 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche (EKL 2009, lk I-359, punkt 60).

16 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Laboratoires Fournier (punkt 25) ning 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA (EKL 2007, lk I-8251, punkt 96).

17 – Viimati nimetatud riikide osas laiendati direktiivi 2003/41 Islandi, Lichtensteini ja Norra suhtes EMP Ühiskomitee 7. juuli 2006. aasta otsusega nr 88/2006, millega muudetakse EMP lepingu IX lisa (finantsteenused) (ELT L 289, lk 26).

58. Teiseks, mis puudutab muid tingimusi peale selle, mis on seotud maksuvõla eest põhivõlgnikuna vastutamisega, siis piirdub Portugali Vabariik nende üldnõuete väljatoomisega, mis on loetletud 20. jaanuari 2006. aasta dekreetseaduses nr 12/2006, mis kujutab endast direktiivi 2003/41 ülevõtmise akti ning millest Portugali ametivõimud komisjoni selle raames teavitasid.

59. Seega ei mõista ma, mis takistab Portugali ametivõimudel pöörduda mitteresidendist pensionifondide poole vajaliku teabe saamiseks, mis võimaldaks võimudel anda neile fondidele vaidlusalune maksuvabastus sarnaselt Portugalis asuvatele pensionifondidele.

60. Lisagem, et kuigi komisjon ja Portugali Vabariik vaidlesid küllaltki pikalt direktiivi 77/799/EMÜ [18] kohaldamise üle, ei ole selle sätetest minu arvates eriti kasu sellises olukorras nagu käesolevas kohtuasjas.

61. Seega ei puuduta tingimused, mille täitmist nõuavad Portugali ametivõimud vaidlusaluse maksuvabastuse andmiseks, mitteresidendist pensionifondide maksuõiguslikku olukorda nende vastavates asukohajärgsetes liikmesriikides, vaid nende fondide majandustegevust, iseäranis teavet nende usaldatavusnormatiivide täitmise ja nende varade hajutamise kohta. Järelikult ei kujuta direktiiv 77/799, mis reguleerib maksualase teabe vahetamist maksuhalduri ja liikmesriikide vahel, endast minu arvates kohast õiguslikku raamistikku, et saada Portugali õigusnormidega nõutavat teavet.

62. Kui siiski oletada, et see on nii, siis ma ei mõista, miks Portugali maksuhaldur ei saa suhetes teiste liikmesriikidega sellist teavet. EMP riikide osas on tõsi, et direktiiv 77/799 ei kuulu kohaldamisele. Siiski ei piisa sellest järeldamaks, et Portugali õigusnormides ette nähtud piirangud on põhjendatud. Kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga ning tulenevalt eespool viidatud äsjasest kohtuotsusest Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen [19] ei ole Portugali õigusnormides ette nähtud isegi mitte võimalust, et mitteresidendist pensionifondide saadud dividendid vabastatakse maksust juhul, kui on olemas

18 – Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

19 – Eespool viidatud kohtuotsus (punktid 132 ja 133).

vastastikuse abi leping Portugali Vabariigi ja EMP riikide vahel. [20]

63. Kolmandaks tuleb esitada järgmised märkused EBF artikli 16 lõikes 4 kehtestatud tingimuse kohta, mis puudutab maksuvõla eest põhivõlgnikuna vastutust.

64. Portugali Vabariik märgib, et kui on tuvastatud, et erinevad tingimused, millele maksusoodustus on allutatud, ei ole enam täidetud, ei saa maksusoodustust enam anda ning pensionifonde haldavad äriühingud peavad seega vastutama põhivõlgnikuna nende fondide maksuvõla eest, mida nad haldavad. Kostjaks oleva liikmesriigi arvates on sellist võlga võimatu sisse nõuda niisuguseid fonde haldavatelt mitteresidendist äriühingutelt.

65. Need argumendid ei veena mind.

66. Kõigepealt on mul raske aru saada, mil viisil saab mehhanism, mille ese on maksunõuete sissenõudmine, osutuda sobilikuks maksukontrolli tõhususe tagamisel, kuna selline mehhanism ei ole seotud siseriiklike ametivõimude läbi viidava maksuõigusliku usaldusväärsuse kontrolliga. Minu arvates ei hõlma maksunõuete sissenõudmise staadium maksuõigusliku kontrolli toimingute tõhusust, vaid maksuhalduri käsutuses olevaid täitmisviise.

67. Seejärel, nagu komisjon väitis õigesti oma kirjalikes materjalides, ilma et Portugali Vabariik oleks sellele vastu vaielnud, võivad selle liikmesriigi ametivõimud suurepäraselt kasutada oma suhetes teiste liikmesriikide maksuhalduritega mehhanismi, mis on ette nähtud direktiivis 2008/55/EÜ [21], selleks et neile osutataks abi Portugalis tekkinud maksunõude sissenõudmisel.

68. Nimetatud direktiiv võimaldab nimelt liikmesriikidel paluda teiste liikmesriikide pädevatel ametivõimudel nõuda sisse kõik nõuded, mis on seotud mis tahes maksudega, sealhulgas tulumaks, mida liikmesriik kogub

20 – Tuleb märkida, et komisjon juhtis sellistele sätetele tähelepanu seoses suhetega Portugali Vabariigi ning Islandi Vabariigi ja Norra Kuningriigi vahel.

21 – Nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiiv 2008/55 vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT L 150, lk 28). Kuigi see direktiiv võeti vastu liikmesriigi kohustuse rikkumise menetluse ajal, oli selle sisu siiski kohaldatav kohtueelse menetluse alustamise hetkel. Direktiiv 2008/55 on lihtsalt „kodifitseeritud" versioon nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiivist 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel (ELT L 73, lk 18; ELT eriväljaanne 02/01, lk 44) (viimati muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ) (EÜT L 175, lk 17; ELT eriväljaanne 02/13, lk 27), mis pidi olema üle võetud 30. juuniks 2002.

või mida kogutakse viimase nimel, samuti vahetama teavet, mis on sellise nõude sissenõudmiseks tõenäoliselt asjakohane. [22]

69. Viimaks, mis puudutab EMP riikide olukorda, siis kuigi on tõsi, nagu möönis ka komisjon, et direktiivi 2008/55 ei laiendatud EMP lepingule, leian ma siiski, et absoluutne keeld anda mitteresidendist pensionifondidele selline maksuvabastus, nagu on pensionifondidel Portugalis, on igal juhul ebaproportsionaalne, arvestades väidetavaid raskusi maksuvõla sissenõudmisel nendes EMP riikides.

70. Nagu komisjon soovitas, võib võtta vähem piiravad meetmed, et tagada selliste maksunõuete sissenõudmine. Nii on mõeldav, et Portugali maksuhaldur võib *a priori* kindlaks teha, et EMP riikides asuvad fondid, mis soovivad maksuvabastust, võiksid anda vajalikud finantstagatised. Teise võimalusena võib kaaluda sellise korra rakendamist, mis võimaldab tagantjärele sisse nõuda tasumata maksunõuded lõplikult kinnipeetava maksu abil, mis puudutab Portugali sellise äriühingu tulevaste majandusaastate tulemusi, mis kuulub käesoleval juhul mitteresidendist fondile, kui Portugali õigusnormidega kehtestatud tingimusi ei ole järgitud.

71. Järelikult tuleb tõdeda, et kapitali vaba liikumise piirangut ei saa põhjendada ka maksukontrolli tõhususe säilitamisega.

72. Neid kaalutlusi kogumis arvestades kujutavad kõnealused Portugali õigusnormid minu hinnangul endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis ei ole põhjendatud.

73. Seega teen ma ettepaneku rahuldada komisjoni esitatud hagiavaldus.

74. Lisaksin, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Komisjon on palunud mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt. Neil asjaoludel, kui Euroopa Kohus nõustub minu ettepanekuga rahuldada käesolev hagiavaldus, tuleb kohtukulud seega välja mõista Portugali Vabariigilt.

22 – Vt eelkõige direktiivi 2008/55 artiklid 2 ja 4.

VI. Ettepanek

75. Eespool toodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada järgmiselt:

„1. Kuna Portugali Vabariik maksustab liikmesriikides asuvate pensionifondide ning 2. mail 1992 sõlmitud Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriikides asuvate pensionifondide saadud dividende kõrgema määraga kui dividende, mida saavad residendist pensionifondid Portugalis, on Portugali Vabariik rikkunud ELTL artiklist 63 ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

2. Mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt."