GENERALINIO ADVOKATO PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2011 m. gegužės 25 d.[1]

I — Įžanga

1. 2009 m. gruodžio 1 d. pateiktu ieškiniu Europos Komisija siekia, kad būtų pripažinta, jog Portugalijos teritorijoje pensijų fondų nerezidentų gautus dividendus apmokestindama didesniu tarifu nei pensijų fondų rezidentų gautus dividendus, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį (buvęs EB 56 straipsnis) ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (toliau – EEE susitarimas)[2] 40 straipsnį.

II — Teisinis pagrindas

2. Pagal Mokesčių lengvatų nuostatų (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, toliau – EBF) 16 straipsnio 1 dalį pensijų fondų ir panašių įmonių, kurios yra įsteigtos ir veikia pagal Portugalijos teisę, gautos pajamos neapmokestinamos pelno mokesčiu (*imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*, toliau – pelno mokestis).

3. EBF 16 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad jei nesilaikoma šio straipsnio 1 dalyje nurodytų sąlygų, per atitinkamą mokestį laikotarpį numatyta lengvata netaikoma, nes pensijų fondų valdymo bendrovės ir panašios įmonės, įskaitant savidraudos asociacijas, yra pirmiausia atsakingos už jų valdomų fondų ir turto mokesčių skolas ir turi sumokėti mokėtiną mokestį per Pelno mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, toliau – CIRC) 120 straipsnio 1 dalyje nustatytą terminą.

4. CIRC 4 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad juridiniai asmenys ir kiti subjektai, kurie neturi nei buveinės, nei faktinio valdymo centro Portugalijos teritorijoje, apmokestinami pelno mokesčiu už Portugalijos Respublikoje uždirbtas pajamas. CIRC 80 straipsnio 4 dalies c punkte patikslinama, kad pelno mokesčio

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL 1994, L 1, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3.

tarifas yra 20 %, išskyrus kai prireikus taikomos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos [3].

5. Pagal CIRC 4 straipsnio 3 dalies c punkto 3 papunktį nerezidentų apmokestinamosioms pajamoms Portugalijoje priskiriamos kapitalo investavimo pajamos, kai skolininkas yra įsisteigęs, turi buveinę ar faktinį valdymo centrą Portugalijos teritorijoje arba mokėjimai tenka Portugalijos teritorijoje įsteigtai nuolatinei buveinei.

6. Pagal CIRC 88 straipsnio 11 dalį:

„Pelno mokesčiu apmokestinamų subjektų paskirstytas pelnas subjektams, kurie visiškai ar iš dalies neapmokestinami, atskirai apmokestinamas 20 % tarifu, įskaitant šiuo atveju pajamas iš kapitalo, kai vertybinių popierių, už kuriuos gautas pelnas, tas pats mokesčių mokėtojas nepertraukiamai neišlaikė metus iki jų perdavimo disponuoti ir būtiną laiką, kad būtų pasibaigęs šis laikotarpis.“

7. CIRC 88 straipsnio 12 dalyje nurodyta:

„Iš mokesčio sumos, nustatytos pagal 11 dalį, atskaitomas prie šaltinio prireikus sumokėtas mokestis, kuris šiuo atveju negali būti atskaitomas pagal 90 straipsnio 2 dalį.“

8. Galiausiai CIRC 90 straipsnio 2 dalyje patikslinama, kad, kiek tai susiję su pensijų fondų rezidentams mokamais dividendais, mokančiosios šalys neprivalo sumokėti pelno mokesčio prie šaltinio, jei iki termino mokesčiui sumokėti pabaigos joms pateikiamas įrodymas dėl neapmokestinimo, kuris taikomas šiems fondams.

III — Ikiteisminė procedūra

9. 2007 m. kovo 23 d. Komisija išsiuntė Portugalijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame pateikė prielaidas, kad Portugalijos mokesčių teisės nuostatos, pagal kurias nepalankus mokestinis vertinimas numatytas tik pensijų fondų, Portugalijos nerezidentų,

3 — Pagal Komisijos paaiškinimus, kurių Portugalijos Respublika neginčijo, pritaikius šią sutartį mokesčio tarifas būtų sumažintas iki 10 %.

gaunamiems dividendams ir palūkanoms, yra nesuderinamos su EB 56 straipsniu ir EEE susitarimo 40 straipsniu.

10. Kadangi Portugalijos Respublikos atsakymas Komisijos netenkino, 2008 m. gegužės 8 d. ji išsiuntė pagrįstą nuomonę, kurioje paragino Portugalijos Respubliką imtis priemonių, būtinų įgyvendinti EB 56 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį, kiek tai susiję su teisės aktais, susijusiais su pensijų fondams nerezidentams išmokėtų dividendų apmokestinimu [4].

11. 2008 m. rugpjūčio 14 d. atsakyme Portugalijos Respublika pripažino, kad nagrinėjama apmokestinimo tvarka apribojamas laisvas kapitalo judėjimas, tačiau toks apribojimas pateisinamas remiantis Bendrijos teise. Konkrečiai kalbant, ji nurodė, kad Portugalijoje įsteigtiems pensijų fondams numatyta palankesnė apmokestinimo tvarka pateisinama nacionalinių pensijų fondų ypatingomis savybėmis ir jiems taikomomis specifinėmis taisyklėmis. Savo atsakyme ši valstybė narė remiasi tuo, kad praktiškai neįmanoma patikrinti, ar subjektas nerezidentas atitinka tokias pačias sąlygas, kurios numatytos nacionalinės teisės aktuose, ir ginčijamo mokesčio sistemos darna.

4 — Kaip nurodyta ieškinyje, Komisija pagrįstoje nuomonėje nebepateikė kaltinimų dėl palūkanų apmokestinimo, nes, kaip pati paaiškino, jie sudaro atskiros įsipareigojimų neįvykdymo procedūros objektą.

IV — Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

12. 2009 m. gruodžio 1 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai Komisija pateikė šį ieškinį, kuriame prašė:

— pripažinti, kad pensijų fondų nerezidentų gautus dividendus apmokestindama didesniu tarifu nei Portugalijos teritorijoje įsteigtų pensijų fondų gautus dividendus Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį ir

— priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

13. Portugalijos Respublika prašo Teisingumo Teismo atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

14. 2010 m. balandžio 8 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu ir remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 40 straipsnio trečia pastraipa ir jo Procedūros reglamento 93 straipsniu ELPA priežiūros institucija paprašė leisti įstoti į šią bylą palaikyti Komisijos reikalavimus.

15. Teisingumo Teismo pirmininkas 2010 m. liepos 15 d. nutartimi šį prašymą atmetė.

16. Komisijos ir Portugalijos Respublikos paaiškinimai buvo išklausyti 2011 m. kovo 24 d. įvykusiame teismo posėdyje.

V — Analizė

17. Prieš nagrinėdamas ginčijamos apmokestinimo tvarkos ribojamąjį pobūdį ir Portugalijos Respublikos pateiktus pateisinimus norėčiau pateikti kelias pastabas dėl įsipareigojimų neįvykdymo, kuriuo kaltina Komisija, objekto, t. y. klausimo, kuris pirmiausia buvo svarstomas per posėdį Teisingumo Teisme.

A — *Dėl įsipareigojimų neįvykdymo objekto*

18. Kaip nurodo Komisija, šio ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo objektas yra susijęs su Portugalijos apmokestinimo tvarkoje įtvirtintu skirtingu pensijų fondų gautų dividendų mokestiniu vertinimu atsižvelgiant į šių fondų įsteigimo vietą. Taigi Portugalijos bendrovių išmokėti dividendai pagal Portugalijos teisę įsteigtiems ir veikiantiems pensijų fondams yra visiškai atleisti nuo pelno mokesčio, o tokie patys dividendai, išmokėti pensijų fondams nerezidentams, apmokestinami didžiausiu 20 % nuo išmokėtų dividendų tarifu.

19. Komisijos nuomone, šis skirtingas vertinimas yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes pensijų fondų nerezidentų investavimas į Portugalijos bendroves yra mažiau patrauklus.

20. Portugalijos Respublika nurodo, kad įsipareigojimų neįvykdymo, kuriuo ji kaltinama, objektas yra per bendrai suformuluotas. Iš tiesų pagal CIRC 88 straipsnio 11 dalį pelno mokesčiu apmokestinamų Portugalijos subjektų paskirstytas pelnas pensijų fondams apmokestinamas 20 % tarifu, kai akcijų, už kurias mokami dividendai, tas pats mokesčių mokėtojas nepertraukiamai neišlaikė metus iki jų apmokestinimo ir būtiną laiką, kad būtų pasibaigęs šis laikotarpis. Šis tarifas yra toks pats, koks taikomas pensijų fondams nerezidentams. Todėl Portugalijos Respublika iš to padarė išvadą, kad įsipareigojimų neįvykdymas, kuriuo ji kaltinama, turėjo būti apribotas situacija, kai pensijų fondai išlaiko akcijas *ilgiau* nei metus.

21. Portugalijos Respublikos prieštaravimas manęs neįtikina.

22. Iš tiesų iš ieškinio rezoliucinės dalies aiškiai matyti, kad įsipareigojimų neįvykdymas nesusijęs su teisės aktų nuostatomis, kuriomis remiantis Portugalijos bendrovių paskirstyti

dividendai pensijų fondams rezidentams ir nerezidentams apmokestinami tokiu pačiu 20 % tarifu, kaip antai taikoma mažiau nei metus išlaikytoms akcijoms.

23. Taigi Komisijos reikalavimai neapima situacijų, kai pensijų fondams rezidentams išmokėti dividendai apmokestinami taip pat, kaip ir išmokėtieji pensijų fondams nerezidentams.

26. Nagrinėjamu atveju pensijų fondams nerezidentams išmokamiems dividendams taikomas 20 % mokestis prie šaltinio, kuris Portugalijos pensijų fondams išmokamiems dividendams netaikomas. Todėl neginčijamai investavimas į Portugalijos bendrovių kapitalą yra mažiau palankus fondams nerezidentams nei tokiems patiems fondams rezidentams, su sąlyga, kad visi šie fondai yra panašioje padėtyje Portugalijos teisės atžvilgiu, nes Portugalijos Respublika, kaip pajamų šaltinio valstybė narė, vykdo savo kompetenciją mokesčių srityje šiems subjektams paskirstytų dividendų atžvilgiu, nepaisant jų įsteigimo vietos.

B — *Dėl laisvo kapitalo apribojimo buvimo*

27. Be to, norėčiau pastebėti, kad Portugalijos Respublika neginčija šio mažiau palankaus vertinimo.

24. Pirmiausia primenu, kad pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį bet kokie kapitalo tarp valstybių narių judėjimo apribojimai yra draudžiami.

28. Todėl manau, kad nagrinėjama apmokestinimo tvarka yra iš esmės SESV 63 straipsnio 1 dalyje uždraustas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

25. Tokiems apribojimams priskiriamos valstybės narės priimtos priemonės, įskaitant mokestines, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti jos teritorijoje [5].

29. Kadangi EEE susitarimo 40 straipsnio nuostatos teisinio turinio prasme iš esmės yra identiškos SESV 63 straipsnio 1 dalies

5 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A* (C-101/05, Rink. p. I-11531) 40 punktą; 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-487/08, Rink. p. I-4843) 43 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305) 50 punktą.

nuostatoms, pirma išdėstyti samprotavimai taikomi *mutatis mutandis* ir šiam straipsniui [6].

30. Taigi lieka išnagrinėti Portugalijos Respublikos pateiktus pateisinimus.

C — *Dėl Portugalijos Respublikos pateiktų pateisinimų*

31. Kaip anksčiau paminėtus kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimus Portugalijos Respublika iš esmės nurodo du iš jų, t. y., pirma, būtinybę apsaugoti mokesčio sistemos darną ir, antra, būtinybę užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

1. Dėl mokesčio sistemos darna pagrįsto pateisinimo

32. Anot Portugalijos Respublikos, su pensijų fondais susijusi apmokestinimo tvarka yra pateisinama plačiai taikant mokesčio darnos principą. Taigi Portugalijos pensijų fondų pajamų neapmokestinimas kompensuojamas išmokėtas pensijas Portugalijoje reziduojantiems gavėjams apmokestinant fizinių asmenų pajamų mokesčiu. Pensijų srityje toks aiškinimas būtinas tam, kad būtų išvengta bet kokio pavojaus socialinės apsaugos sistemos finansų pusiausvyrai. Savo dokumentuose Portugalijos Respublika daugiausia remiasi vadinamuoju NNA principu (pensijų fondams sumokėtų įmokų neapmokestinimas, pensijų fondų gautų pajamų ir uždirbtos pridėtinės vertės neapmokestinimas ir fiziniams asmenims išmokėtų pensijų apmokestinimas). Tokia sistema galiausiai siekiama nukreipti santaupas į pensijų finansavimo priemones ir išvengti šių pajamų ekonominio dvigubo apmokestinimo.

33. Komisija atsako, kad atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką nagrinėjamu atveju šiuo pateisinimu negalima remtis.

34. Pritariu Komisijai.

35. Šiuo klausimu primenu, jog priėmęs sprendimus *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* [7] Teisingumo Teismas pripažino, kad būtinybe išsaugoti mokesčio sistemos darną galima pateisinti teisės aktus, kuriais

6 — Šiuo klausimu žr. 2011 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją* (C-20/09, Rink. p. I-2637) 68 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

7 — 1992 m. sausio 28 d. sprendimai *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249) ir *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305).

apribojamas naudojimasis Sutartimi užtikrintomis judėjimo laisvėmis [8].

36. Vis dėlto pagal nusistovėjusią teismo praktiką tam, kad būtų galima pritarti argumentui, grindžiamam mokesčių sistemos darnos pateisinimu, reikia, kad būtų nustatytas tiesioginis ryšys tarp tam tikros mokesčių lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o šis tiesioginis ryšys turi būti įvertintas atsižvelgiant į nagrinėjamų teisės aktų tikslą [9].

37. Iki Sprendimo *Manninen* [10] Teisingumo Teismas tiesioginio ryšio sąvoką aiškino taip, kad buvo būtina, jog atskaitymas ir konkretus mokestis būtų susiję su tuo pačiu apmokestinimu ir jie būtų įgyvendinami to paties mokesčio mokėtojo atžvilgiu [11].

38. Kaip jau nurodžiau savo išvadoje byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Columbus Container Services* [12], priėmęs minėtą Sprendimą *Manninen* Teisingumo Teismas sušvelnino tiesioginio ryšio, kuris buvo pagrįstas mokesčio ir mokesčių mokėtojo tapatumo kriterijais, sąvokos aiškinimo, kuris iki tol dominavo teismo praktikoje, griežtumą.

39. Šiomis aplinkybėmis Portugalijos Respublika siūlo Teisingumo Teismui patvirtinti „plačią“ mokesčio sistemos darna pagrįsto pateisinimo koncepciją.

40. Portugalijos Respublika aiškiai supranta, kad jei vadovausimės iki minėto Sprendimo *Manninen* buvusia tradicine teismo praktikos kryptimi, nagrinėjamu atveju tikrai nebus tiesioginio ryšio. Iš tiesų ne Portugalijoje įsteigtų pensijų fondų nepalankus apmokestinimas ir į pensiją išėjusiems fiziniams asmenims išmokėtų pensijų neapmokestinimas yra susiję su dviem skirtingais mokesčių mokėtojais ir skirtingais apmokestinimais, t. y. pirma, juridinio asmens pelno apmokestinimu ir, antra, fizinių asmenų pajamų apmokestinimu.

41. Vis dėlto atveju nagrinėjamu atveju negalima nustatyti tiesioginio ryšio net ir remiantis vėlesne nei minėtas Sprendimas *Manninen* teismo praktika.

8 — Žr. minėto Sprendimo *Bachmann* 28 punktą, minėto Sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 21 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding* (C-471/04, Rink. p. I-2107) 40 punktą, 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta* (C-379/05, Rink. p. I-9569) 46 punktą.

9 — Žr, be kita ko, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477) 42 ir 43 punktus; 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell* (C-293/06, Rink. p. I-1129) 37 punktą; 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947) 44 punktą; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Rink. p. I-5145) 72 punktą ir 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, Rink. p. I-6649) 55 punktą.

10 — Minėtas sprendimas.

11 — Žr., be kita ko, 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787) 40 punktą; 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071) 57 ir 58 punktus; 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Bosal* (C-168/01, Rink. p. I-9409) 29 ir 30 punktus ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063) 36 punktą.

12 — 2007 m. kovo 29 d. išvados byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimas (C-298/05, Rink. p. -10451), 189 punktas.

42. Šiuo atžvilgiu primenu, kad ginčijamos apmokestinimo tvarkos tikslas ir logika pagrįsti pensijų fondų rezidentų neapmokestinimu siekiant išvengti sumų, skirtų išmokėti pensininkams, dvigubo apmokestinimo, kuris, jei šios tvarkos nebūtų, atsirastų, pirma, apmokestinus pensijų fondus ir, antra, pervedant pensijas fiziniams asmenims.

43. Pensijos fondų neapmokestinimas – tai bendra praktika valstybėse narėse, nes toks neapmokestinimas skatinamas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinės konvencijos 4 straipsnyje, kuriame nurodytas pensijų ir labdaros organizacijų neapmokestinimas. Daugiausia valstybių narių apmokestina profesines pensijas pagal NNA sistemą (neapmokestinamos įmokos, neapmokestinamos investicijos ir pridėtinė vertė ir apmokestinamos pensijos). Taigi NNA sistema leidžiama suteikti lengvatų sukuriant pensijų rezervą ir apmokestinti pensininkų pensijas, kurios bus jiems išmokamos išėjus į pensiją.

44. Anot Portugalijos Respublikos, šios sistemos tikslą ir logiką atitiktų tai, kad fondų pajamų neapmokestinimas būtų taikomas tik pensijų fondams rezidentams, nes apkritai vėliau apmokestinamos pensijos yra iš esmės sukauptos iš pensijų fondų, kurių Portugalijos Respublika neapmokestina, investicijų ir uždirbtų pajamų.

45. Vis dėlto nesuvokiu priežasčių, dėl kurių Portugalijos nacionalinės sistemos vidaus darna galėtų būti paveikta išplėtus neapmokestinimo, kuriuo naudojasi pensijų fondai rezidentai, taikymą kitose valstybėse narėse įsteigtiems pensijų fondams. Mano nuomone, nacionalinės mokesčio sistemos darna gali būti puikiai išsaugota pensijų fondams nerezidentams suteikus mokesčio lengvatą [13].

46. Šiuo klausimu pridurčiau, kad šiuo išplėtimu, atvirkščiai, galėtų būti sustiprinta nacionalinės sistemos darna, nes pensijų fondai nerezidentai išmoka pensijas Portugalijoje reziduojantiems fiziniams asmenims, kurie, neišplėtus šio neapmokestinimo taikymo, gali patirti dvigubą apmokestinimą.

47. Be to, nors per posėdį dėl šio aspekto buvo pateiktas klausimas, Portugalijos Respublika nepaaiškino priežasčių, dėl kurių mano, kad pagal CIRC 88 straipsnio 11 dalį taikant tokį patį vertinimą pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų, kurie turi akcijų Portugalijos bendrovėse trumpiau nei metus, išmokėtiems

13 — Pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Lenz* 38 punktą ir minėto Sprendimo *Manninen* 46 punktą. Taip pat žr. mano išvados byloje *Columbus Container Services* 194 punktą.

dividendams gali būti pasikėsinta į tariamą jos nacionalinės sistemos darną.

48. Dėl šių priežasčių manau, kad nagrinėjamu atveju negalima pritarti pateisinimui, susijusiam su mokesčio sistemos darnos išsaugojimu.

2. Dėl pateisinimo, pagrįsto mokesčių kontrolės veiksmingumo išsaugojimu

49. Portugalijos Respublika taip pat nurodo, kad neapmokestinimo pelno mokesčiu taikymas vien pensijų fondams rezidentams yra pagrįstas su mokesčių kontrolės veiksmingumu susijusiais reikalavimais. Teisinėmis sąlygomis, kuriomis remiantis galima pasinaudoti šiuo neapmokestinimu, reikalaujama, kad fondus, kuriems taikomas šis neapmokestinimas, galėtų tiesiogiai tikrinti Portugalijos mokesčių institucijos.

50. Taigi Portugalijos fondams taikomi ne tik Direktyvoje 2003/41/EB [14] numatyti ypač griežti riziką ribojantys ir investuotojų apsaugos reikalavimai, bet ir Portugalijos teisėje įtvirtintos papildomos sąlygos, ypač finansinės atsakomybės srityje. Šiuo atžvilgiu Portugalijos Respublika tvirtina, kad EBF 16 straipsnio 4 dalyje numatyta pagrindinės atsakomybės už mokestines skolas sistema negali būti taikoma pensijų fondų nerezidentų atveju.

51. Tačiau šios informacijos kontrolė yra labai sudėtinga ir būtina, kad ją vykdydamos Portugalijos mokesčių institucijos galėtų tiesiogiai kreiptis į pensijos fondą, atleistą nuo pelno mokesčio. Konkrečiai tariant, jei būtų nesilaikoma Portugalijos teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų, susijusių su neapmokestinimu pelno mokesčiu, reikėtų tiesiogiai imtis priemonių fondo atžvilgiu siekiant užtikrinti mokėtinų pelno mokesčio sumų grąžinimą. Būtų neįmanoma užtikrinti šių priemonių kitoje valstybėje narėje, *a fortiori* Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybėje, įsteigto fondo atveju, nes Sąjungos nuostatos dėl bendradarbiavimo mokesčių srityje netaikomos atsižvelgiant į šį susitarimą.

52. Komisijos nuomone, Portugalijos Respublikos teiginys turi būti atmestas. Remiantis ginčijama apmokestinimo tvarka, neapmokestinimas pelno mokesčiu taikomas vien pensijų fondams rezidentams, nepaliekant galimybės fondams nerezidentams įrodyti, kad jie suteikia tokias pačias garantijas, kurios taikomos fondams rezidentams. Dėl šios priežasties ir siekiant užtikrinti Portugalijos Respublikos nurodytus tikslus pakanka paprašyti pensijų fondų nerezidentų įrodyti jų

14 — 2003 m. birželio 3 d. Europos Parlamento ir Tarybos Direktyva 2003/41/EB dėl įstaigų, atsakingų už profesinių pensijų skyrimą, veiklos ir priežiūros (OL L 235, p. 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 4 t. p. 350).

statusą ir jų veiklai taikomas teisės normas, nes Sąjungos teisėje numatyti bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos mechanizmai, taip pat numatytieji daugiašalėse ir dvišalėse sutartyse, kiek tai susiję su EEE valstybėmis, leidžia Portugalijos institucijoms atlikti būtinus patikrinimus ir net išieškoti mokėtinas mokestines skolas.

53. Iš esmės pritariu Komisijos argumentams.

54. Iš tiesų, kaip ji teisingai nurodė, remdamasi mokesčių kontrolės veiksmingumo išsaugojimu Portugalijos Respublika nesuteikia jokios galimybės pensijų fondams nerezidentams įrodyti, kad jie gali atitikti CIRC numatytas sąlygas, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu, numatytu pensijų fondams rezidentams.

55. Primenu, kad daug kartų Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, kuriuose *visai* neleidžiama mokesčių mokėtojui pateikti įrodymų, jog jis gali įvykdyti valstybės narės, kurios prašo, kad jam būtų suteikta mokesčio lengvata, numatytas sąlygas, negali būti pateisinti mokesčių kontrolės veiksmingumo išsaugojimu [15]. Iš tiesų *a priori* negalima paneigti, kad apmokestinamasis asmuo sugebės pateikti reikalingų patvirtinančių dokumentų, leidžiančių apmokestinančios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar jis įvykdė jos numatytas sąlygas [16].

56. Šis vertinimas taikomas ir apmokestinamiesiems asmenims, reziduojantiems EEE valstybėse.

57. Iš tiesų, pirma, konkrečiai kalbant apie Portugalijos Respublikos argumentą, susijusį su Direktyvos 2003/41 sąlygų įvykdymu, reikia pažymėti, kad pensijų fondai, įsteigti Europos Sąjungos valstybėse narėse ir EEE valstybėse, turi laikytis šių nuostatų [17] ir dėl to iš savo priežiūros institucijų gali puikiausiai gauti atitinkamus būtinus dokumentus, patvirtinančius, kad įvykdė Portugalijos teisės aktuose reikalaujamas garantijas.

15 — Šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier* (C-39/04, Rink. p. I-2057) 25 punktą; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rink. p. I-8203) 49 punktą ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche* (C-318/07, Rink. p. I-359) 60 punktą.

16 — Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Laboratoires Fournier* 25 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA* (C-451/05, Rink. p. I-8251) 96 punktą.

17 — Kalbant apie EEE valstybes, 2006 m. liepos 7 d. EEE jungtinio komiteto sprendimu Nr. 88/2006, iš dalies keičiančiu EEE susitarimo IX priedą (Finansinės paslaugos) (OL L 289, p. 26), Direktyva 2003/41 pradėta taikyti Islandijos Respublikoje, Lichtenšteino Kunigaikštystėje ir Norvegijos Karalystėje.

58. Antra, dėl kitų sąlygų, išskyrus sąlygą, susijusią su pagrindine atsakomybe už mokestinę skolą, Portugalijos Respublika tik primena 2006 m. sausio 20 d. Dekrete-įstatyme Nr. 12/2006, kuriuo Direktyva 2003/41 perkelta į nacionalinę teisę ir apie kurį dėl to Portugalijos Respublika pranešė Komisijai, nurodytus bendrus reikalavimus.

59. Taigi nesuprantu, kas trukdytų Portugalijos institucijoms kreiptis į pensijų fondą nerezidentą, kad gautų būtiną informaciją, kuria remdamosi galėtų jiems taikyti ginčijamą neapmokestinimą kaip Portugalijoje įsteigtiems pensijų fondams.

60. Reikia pridurti, kad nors Komisija ir Portugalijos Respublika ilgai diskutavo dėl Direktyvos 77/799[18] taikymo, man atrodo, jog šios nuostatos yra mažai naudingos tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje.

61. Iš tiesų sąlygos, kurias Portugalijos institucijos reikalauja įvykdyti tam, kad būtų taikomas nagrinėjamas neapmokestinimas, susijusios ne su pensijų fondų nerezidentų mokestine padėtimi atitinkamose jų įsteigimo valstybėse narėse, o su šių fondų ekonomine veikla, būtent su informacija apie jų riziką ribojančią priežiūrą ir jų aktyvų įvairovę. Todėl, mano nuomone, Direktyva 77/799, kuri yra susijusi su informacijos mokesčių srityje pasikeitimu tarp valstybių narių mokesčių institucijų, nėra tinkamas teisinis pagrindas siekiant gauti Portugalijos teisės aktuose reikalaujamos informacijos.

62. Vis dėlto net jeigu taip būtų, kiek tai susiję su santykiais su kitomis valstybėmis narėmis, nesuvokiu priežasčių, dėl kurių Portugalijos mokesčių institucijos negalėtų gauti šios informacijos. Tiesa, kad EEE valstybių atžvilgiu Direktyva 77/799 netaikoma. Tačiau to nepakanka pripažinti, kad Portugalijos teisės aktuose numatyti apribojimai yra pateisinami. Iš tiesų atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką ir tai, kas matyti iš neseniai priimto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*[19], Portugalijos teisės aktuose net nenumatyta galimybė, kad pensijų fondų nerezidentų gauti dividendai gali būti neapmokestinami, jei tarp Portugalijos

18 — 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63).

19 — Minėto sprendimo 132 ir 133 punktai.

Respublikos ir EEE valstybių yra sudaryta tarpusavio pagalbos sutartis [20].

63. Trečia, kalbant apie EBF 16 straipsnio 4 dalyje numatytą pagrindinę atsakomybę už mokestinę skolą, reikia nurodyti šias pastabas.

64. Anot Portugalijos Respublikos, kai tik nustatoma, kad įvairios sąlygos, kurių turi būti paisoma, jog būtų taikoma mokesčio lengvata, nebevykdomos, ji nebetaikoma, o pensijų fondų valdymo bendrovės, kaip pagrindiniai skolininkai, privalo atsakyti už fondų, kuriuos valdo, mokestinę skolą. Taigi, anot valstybės narės atsakovės, būtų neįmanoma tokios skolos išsiieškoti iš šių fondų valdymo bendrovių nerezidenčių.

65. Šie argumentai manęs neįtikina.

66. Pirmiausia sunku įsivaizduoti, kaip tvarka, kuria siekiama, kad mokestiniai reikalavimai būtų įvykdyti, galėtų užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu nacionalinės institucijos, vykdydamos uolią mokesčių kontrolę, nesinaudoja tokia tvarka. Iš tiesų, mano nuomone, mokestinių reikalavimų vykdymo etapas susijęs ne su mokesčių kontrolės operacijų veiksmingumo, bet su mokesčių institucijoms prieinamomis vykdymo procedūromis.

67. Be to, kaip Komisija teisingai nurodė savo dokumentuose ir Portugalijos Respublika to neginčijo, šios valstybės narės institucijos esant santykiams su kitų valstybių narių mokesčių institucijomis gali puikiai pasinaudoti Direktyvoje 2008/55/EB [21] įtvirtinta tvarka tam, kad paprašytų pagalbos vykdant Portugalijoje kilusį mokestinį reikalavimą.

68. Iš tiesų šia direktyva leidžiama valstybėms narėms pateikti prašymą kitų valstybių narių kompetentingoms institucijoms dėl reikalavimo, susijusio su bet kokiomis

20 — Reikia nurodyti, kad Komisija nustatė, jos esama tokių nuostatų, kiek tai susiję su Portugalijos Respublikos santykiais su atitinkamai Islandija ir Norvegija.

21 — 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55 dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL L 150, p. 28). Nors ši direktyva buvo priimta jau vykstant procedūrai dėl įsipareigojimų neįvykdymo, vis dėlto jos nuostatų turinys buvo taikomas pradedant ikiteisminę procedūrą. Iš tiesų Direktyva 2008/55 yra paprasčiausia 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyvos 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo (OL L 73, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 2 sk., 1 t., p. 44), paskutinį kartą iš dalies pakeista 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo bei pridėtinės vertės mokesčio ir tam tikrų akcizų (OL L 175, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 12 t., p. 27), kuri privalėjo būti perkelta į nacionalinę teisę iki 2002 m. birželio 30 d., „kodifikuota“ versija.

įmokomis, mokesčiais ar muitais, įskaitant ir valstybės narės renkamą ar jos gaunamą pajamų mokestį, vykdymo ir dėl bet kokios tikrai būtinos informacijos šiam reikalavimui įvykdyti [22].

69. Galiausiai, kiek tai susiję su EEE valstybėmis, nors tiesa, kad, kaip pripažino ir Komisija, Direktyva 2005/55 neapima EEE susitarimo, vis dėlto manau, jog absoliutus draudimas pensijų fondams nerezidentams pasinaudoti neapmokestinimu, kuris yra taikomas Portugalijos pensijų fondams, yra bet kuriuo atveju neproporcingas, atsižvelgiant į galimus sunkumus išsiieškant mokestinę skolą šiose EEE valstybėse.

70. Kaip pasiūlė Komisija, siekiant užtikrinti tokių mokestinių reikalavimų įvykdymą gali būti numatytos kitos mažiau ribojančios priemonės. Taigi įmanoma, jog Portugalijos mokesčių administratorius galėtų *a priori* užsitikrinti, kad EEE valstybėse įsteigti fondai, kurie prašo būti neapmokestinti, galėtų pateikti būtinas finansines garantijas. Arba galėtumėme mąstyti apie tvarkos, kuria remiantis, jei nesilaikyta Portugalijos teisės aktuose numatytų sąlygų, būtų galima vykdyti neapmokėtus mokestinius reikalavimus *a posteriori* atskaitant skolai apmokėti skirtą mokestį iš nagrinėjamų pensijų fondų nerezidentų turimos Portugalijos bendrovės būsimų mokestinių metų rezultatų, įtvirtinimą.

71. Todėl reikia konstatuoti, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimas taip pat negali būti pateisintas mokesčių kontrolės veiksmingumo išsaugojimu.

72. Mano nuomone, atsižvelgiant į šiuos svarstymus nagrinėjami Portugalijos teisės aktai yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kuris negali būti pateisintas.

73. Todėl siūlau patenkinti Komisijos ieškinį.

74. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Komisija prašė priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas. Šiomis aplinkybėmis, jei Teisingumo Teismas pritars mano nuomonei, iš Portugalijos Respublikos reikės priteisti bylinėjimosi išlaidas.

22 — Žr. būtent Direktyvos 2008/55 2 ir 4 straipsnius.

VI — Išvada

75. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau atsakyti taip:

„1. Pensijų fondų, įsteigtų valstybėse narėse ir valstybėse, kurios yra 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo šalys, gautus dividendus apmokestindama didesniu tarifu nei apmokestinami Portugalijoje įsteigtų pensijų fondų gauti dividendai, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnį.

2. Priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.“