# OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PAOLA MENGOZZIEGO przedstawiona w dniu 25 maja 2011 r.[1]

## I — Wstęp

1. Przez swoją skargę wniesioną w dniu 1 grudnia 2009 r. Komisja Europejska zmierza do stwierdzenia, że poprzez opodatkowanie dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami portugalskimi według stawki wyższej niż stawka opodatkowania stosowana do dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne będące rezydentami Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 63 TFUE (byłego art. 56 WE) i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dania 2 maja 1992 r.[2] (zwanego dalej „porozumieniem EOG").

## II — Ramy prawne

2. Na podstawie art. 16 ust. 1 Estatuto dos Benefícios Fiscais (statutu korzyści podatkowych, zwanego dalej „EBF") dochody osiągane przez fundusze emerytalne i zrównane z nimi podmioty, które zostały utworzone i działają zgodnie z prawem portugalskim, są zwolnione z imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (podatku dochodowego od osób prawnych, zwanego dalej „IRC").

3. Artykuł 16 ust. 4 EBF stanowi, że w przypadku gdy nie zostały spełnione przesłanki wymienione w ust. 1 tego artykułu, nie można skutecznie skorzystać z przewidzianej ulgi w danym roku podatkowym, a spółki zarządzające funduszami emerytalnymi oraz podmioty z nimi zrównane, włączywszy w to towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, są głównymi odpowiedzialnymi za należności podatkowe funduszy lub majątków, do zarządzania którymi są zobowiązane, i powinny dokonać zapłaty należnego podatku w terminie przewidzianym w art. 120 ust. 1 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych, zwanego dalej „CIRC").

4. Artykuł 4 ust. 2 CIRC stanowi, że osoby prawne i inne podmioty, które nie mają siedziby ani miejsca rzeczywistego zarządu na terytorium portugalskim, podlegają opodatkowaniu IRC z tytułu dochodów osiągniętych na terytorium portugalskim. Artykuł 80 ust. 4 lit. c) CIRC stanowi, że stawka IRC wynosi 20%, z zastrzeżeniem, w odpowiednim

1 — Język oryginału: francuski.
2 — Dz.U. 1994, L 1, s. 3.

wypadku, stosowania postanowień konwencji zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania [3].

5. Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. c) pkt 3 CIRC dochody z inwestycji kapitałowych, których dłużnik ma siedzibę lub posiada miejsce rzeczywistego zarządu na terytorium portugalskim, lub do zapłaty których zobowiązane jest stałe przedsiębiorstwo położone w Portugalii, stanowią część dochodów nierezydentów podlegającą opodatkowaniu w Portugalii.

6. Zgodnie z art. 88 ust. 11 CIRC:

„W sposób odrębny są opodatkowane według stawki 20-procentowej zyski wypłacane przez podmioty opodatkowane IRC podatnikom, którzy są zwolnieni z podatku całkowicie lub częściowo, włączywszy w to w tym przypadku dochody kapitałowe, jeżeli udziały lub akcje prowadzące do wypłaty zysku nie pozostawały w posiadaniu tego samego podatnika w sposób nieprzerwany przez okres jednego roku poprzedzającego datę ich wydania do dyspozycji i nie zostały zachowane przez czas konieczny do zakończenia tego okresu".

7. Artykuł 88 ust. 12 CIRC stanowi:

„Od kwoty podatku ustalonego zgodnie z ust. 11 odlicza się podatek, który ewentualnie został pobrany u źródła, przy czym w tym wypadku podatek pobrany u źródła nie może zostać odliczony na podstawie art. 90 ust. 2".

8. Wreszcie art. 90 ust. 2 CIRC stanowi w odniesieniu do dywidend wypłacanych funduszom emerytalnym będącym rezydentami, że strony wypłacające nie mają obowiązku dokonywania poboru IRC źródła, jeżeli przedstawiony im zostanie dowód zwolnienia, z którego korzystają te fundusze w terminie przewidzianym na zapłatę podatku.

## III — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

9. W dniu 23 marca 2007 r. Komisja skierowała do Republiki Portugalskiej wezwanie do usunięcia uchybień, w którym zarzuciła niezgodność z art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG portugalskich przepisów podatkowych

3 — Zgodnie z wyjaśnieniami Komisji, które nie zostały zakwestionowane przez Republikę Portugalską, na podstawie takiej konwencji stawka opodatkowania zostałaby zmniejszona do 10%.

zastrzegających niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym dywidend i odsetek otrzymanych przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami portugalskimi.

10. Nieusatysfakcjonowana odpowiedzią Republiki Portugalskiej Komisja skierowała do niej w dniu 8 maja 2008 r. uzasadnioną opinię, w której wezwała do przyjęcia niezbędnych środków w celu dostosowania się do art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG w zakresie przepisów dotyczących opodatkowania dywidend wypłacanych funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami [4].

11. W odpowiedzi z dnia 14 sierpnia 2008 r. Republika Portugalska przyznała, że sporny system podatkowy stanowił ograniczenie swobody przepływu kapitału, lecz jej zdaniem ograniczenie to było uzasadnione w świetle prawa wspólnotowego. W szczególności podniosła, że korzystniejszy system podatkowy zastrzeżony dla funduszy emerytalnych z siedzibą w Portugalii jest uzasadniony przez szczególne cechy charakterystyczne krajowych funduszy emerytalnych, a także przez szczególne zasady, którym fundusze te podlegają. Rzeczone państwo członkowskie w odpowiedzi kładzie nacisk na praktyczną niemożliwość sprawdzenia, czy podmiot niebędący rezydentem spełnia warunki analogiczne do warunków wymaganych przez przepisy krajowe, a także na spójność spornego systemu podatkowego.

4 — Tak jak to wyjaśniła Komisja w skardze do Trybunału, odstąpiła ona od zarzutów dotyczących odmiennego traktowania odsetek w uzasadnionej opinii, które jej zdaniem stanowią przedmiot odrębnego postępowania dotyczącego naruszenia.

## IV — Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

12. Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 1 grudnia 2009 r. Komisja wniosła niniejszą skargę, wnosząc do Trybunału o:

— stwierdzenie, że poprzez opodatkowanie dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami według wyższej stawki niż stawka, według której opodatkowane są dywidendy otrzymywane przez fundusze emerytalne będące rezydentami portugalskimi, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG, i

— obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania.

13. Republika Portugalska wnosi do Trybunału o oddalenie skargi i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

14. Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 8 kwietnia 2010 r. na podstawie art. 40 akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i art. 93 regulaminu postępowania przed Trybunałem Urząd Nadzoru EFTA wystąpił o dopuszczenie go do niniejszej sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji.

15. Postanowieniem z dnia 15 lipca 2010 r. prezes Trybunału oddalił ten wniosek.

16. Podczas rozprawy w dniu 24 marca 2011 r. wysłuchano argumentów Rady i Komisji.

## V — Ocena

17. Przed przystąpieniem do oceny ograniczającego charakteru spornego systemu, a także uzasadnienia podniesionego przez Republikę Portugalską, muszę przedstawić kilka uwag w przedmiocie zarzucanego przez Komisję uchybienia, która to kwestia była dyskutowana w szczególności podczas rozprawy przed Trybunałem.

### A — *W przedmiocie zarzucanego uchybienia*

18. Przedmiot niniejszej skargi zmierzającej do stwierdzenia uchybienia państwa członkowskiego dotyczy, na co wskazuje Komisja, stosowanego przez portugalski system podatkowy odmiennego traktowania dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne w zależności od miejsca siedziby rzeczonych funduszy. W ten sposób dywidendy wypłacane przez spółki portugalskie funduszom emerytalnym utworzonym i działającym zgodnie z prawem portugalskim są całkowicie zwolnione z IRC, podczas gdy podobne dywidendy wypłacane funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami podlegają tam opodatkowaniu według maksymalnej stawki 20 – procentowej wypłacanych dywidend.

19. Komisja dopatruje się w owym odmiennym traktowaniu ograniczenia swobody przepływu kapitału w zakresie, w jakim inwestycje funduszy emerytalnych niebędących rezydentami w portugalskie spółki stało się mniej atrakcyjne.

20. Republika Portugalska podnosi, że przedmiot zarzucanego uchybienia został sformułowany w zbyt ogólny sposób. Zgodnie bowiem z art. 88 ust. 11 CIRC zyski wypłacane przez podmioty portugalskie opodatkowane IRC funduszom emerytalnym są opodatkowane według stawki 20-procentowej, jeżeli udziały lub akcje spółki, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda, nie pozostawały nieprzerwanie w posiadaniu tego samego podatnika w okresie roku poprzedzającego ich opodatkowanie i nie zostały zachowane przez czas konieczny do zakończenia tego okresu. Stawka ta jest identyczna przy opodatkowywaniu funduszy emerytalnych niebędących rezydentami. W związku z tym Republika Portugalska wnioskuje na tej podstawie, że zarzucane uchybienie powinno było zostać ograniczone do sytuacji udziałów lub akcji posiadanych przez fundusze emerytalne przez okres *przekraczający* jeden rok.

21. Sprzeciw Republiki nie przekonuje mnie.

22. W rzeczywistości bowiem z treści żądania skargi wynika, że zarzucane uchybienie nie dotyczy przepisów ustawowych, które opodatkowują dywidendy wypłacane przez

spółki portugalskie funduszom emerytalnym będącym rezydentami i niebędącym rezydentami według tej samej 20 – procentowej stawki, takich jak przepisy stosowane do udziałów i akcji w spółkach posiadanych przez okres krótszy niż jeden rok.

23. W związku z tym żądania Komisji nie obejmują sytuacji, w których opodatkowanie dywidend wypłacanych funduszom emerytalnym będącym rezydentami jest równe opodatkowaniu dywidend wypłacanych funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami.

26. W niniejszej sprawie, podczas gdy opodatkowanie u źródła według stawki 20-procentowej obciąża dywidendy wypłacane funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami, takim opodatkowaniem nie są obciążone dywidendy wypłacane portugalskim funduszom emerytalnym. Inwestowanie w kapitał spółek portugalskich stało się w związku z tym bezsprzecznie mniej atrakcyjne dla funduszy niebędących rezydentami niż dla ich odpowiedników będących rezydentami, przy założeniu, że wszystkie te fundusze znajdują się w sytuacji porównywalnej w świetle prawa portugalskiego, ponieważ Republika Portugalska wykonuje, jako państwo członkowskie źródła dochodów, swoje władztwo podatkowe względem dywidend wypłacanych tym podmiotom niezależnie od miejsca ich siedziby.

B — *W przedmiocie istnienia ograniczenia przepływu kapitału*

27. Ponadto muszę zauważyć, że Republika Portugalska nie zaprzecza temu mniej korzystnemu traktowaniu.

24. Tytułem wstępu chciałbym przypomnieć, że zgodnie z art. 63 ust. 1 TFUE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi.

28. W związku z tym uważam, że sporny system podatkowy stanowi ograniczenie w przepływie kapitału co do zasady zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE.

25. W ten sposób takimi ograniczeniami są przepisy przyjęte przez państwa członkowskie – w tym przepisy podatkowe – które mogą zniechęcić nierezydentów do dokonywania inwestycji na ich terytorium [5].

29. Ponieważ postanowienia art. 40 porozumienia EOG mają to samo znaczenie prawne co – zasadniczo identyczne – postanowienia art. 63 ust.1 WE, rozważania te mają

5 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 40; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-487/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4843, pkt 43; a także z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo, Zb.Orz. s. I-305, pkt 50.

zastosowanie mutatis mutandis do rzeczonego art. 40 [6].

30. W związku z tym należy ocenić przyczyny uzasadniające przedstawione przez Republikę Portugalską.

C — *W przedmiocie uzasadnienia przedstawionego przez Republikę Portugalską*

31. Jako uzasadnienie wykazanego wcześniej ograniczenia przepływu kapitału Republika Portugalska przedstawia dwa rodzaje uzasadnień, to znaczy, po pierwsze, konieczność zachowania spójności systemu podatkowego, oraz, po drugie, konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych.

1. W kwestii uzasadnienia dotyczącego spójności systemu podatkowego

32. Zdaniem Republiki Portugalskiej system podatkowy dotyczący funduszy emerytalnych jest uzasadniony na podstawie szerokiego stosowania zasady spójności podatkowej. W ten sposób zwolnienie dochodów portugalskich funduszy inwestycyjnych jest kompensowane przez opodatkowanie emerytur wypłacanych emerytom zamieszkałym w Portugalii tytułem podatku dochodowego od osób fizycznych. W dziedzinie emerytur taka wykładnia jest konieczna w celu wykluczenia wszelkiego niebezpieczeństwa naruszenia równowagi finansowej systemu ubezpieczeń społecznych. Republika Portugalska w pismach powołuje się na zasadę ZZO (zwolnienie składek wypłacanych funduszom emerytalnym, zwolnienie uzyskanych dochodów i zysków osiągniętych przez fundusze emerytalne i opodatkowanie emerytur wypłacanych osobom fizycznym). Taki system zmierza wreszcie do skierowania oszczędności ku instrumentom finansowym, zapobiegając podwójnemu opodatkowaniu tych dochodów.

33. Komisja podniosła w odpowiedzi, że z uwagi na orzecznictwo Trybunału w niniejszej sprawie nie można zgodzić się z takim uzasadnieniem.

34. Podzielam stanowisko Komisji.

35. W tym zakresie przypominam, że od czasu wyroków w sprawie Bachmann i w sprawie Komisja przeciwko Belgii [7] Trybunał przyznaje, że konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać uregulowanie mające charakter ograniczający

6 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 7 kwietnia 2011 r. w sprawie C-20/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-2637, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r.: w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249; w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305.

wykonywanie swobód przepływu zagwarantowanych przez traktat [8].

36. Niemniej jednak, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, dla skuteczności argumentu opartego na uzasadnieniu dotyczącym spójności systemu podatkowego Trybunał wymaga bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a kompensatą tej korzyści przez określony pobór podatku, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany w świetle celu danego uregulowania [9].

37. Do czasu wyroku w sprawie Manninen [10] Trybunał interpretował pojęcie bezpośredniego związku w ten sposób, że dla jego istnienia konieczne jest, aby odliczenie i pobór podatku zostały dokonane w ramach tego samego opodatkowania oraz aby nastąpiły po stronie tego samego podatnika [11].

38. Tak jak już wskazałem w opinii przedstawionej w sprawie zakończonej wyrokiem Columbus Container Services [12], od czasu ww. wyroku w sprawie Manninen, Trybunał stonował ścisłą wykładnię pojęcia bezpośredniego związku, które to pojęcie opierało się na kryteriach identyczności opodatkowania i identyczności podatnika i które do tego czasu przeważało w orzecznictwie.

39. To w tym kontekście Republika Portugalska zaproponowała Trybunałowi przyjęcie „szerokiego" pojęcia uzasadnienia dotyczącego spójności systemu podatkowego.

40. Republika Portugalska jest w pełni świadoma tego, że jeżeli podążyłoby się tradycyjną linią orzecznictwa poprzedzającą ww. wyrok w sprawie Manninen, w sposób oczywisty w niniejszej sprawie brakowałoby istnienia bezpośredniego związku. W rzeczywistości bowiem niekorzystna pod względem podatkowym sytuacja funduszy emerytalnych niemających siedziby w Portugalii i zwolnienie emerytur wypłacanych emerytowanym osobom fizycznym dotyczy dwóch różnych podatników w ramach dwóch różnych podatków: to znaczy, po pierwsze, opodatkowania zysków osoby prawnej i, po drugie, opodatkowania dochodów osoby fizycznej.

41. W każdym razie nawet w świetle orzecznictwa ukształtowanego już po ww. wyroku w sprawie Manninen nie można stwierdzić istnienia bezpośredniego związku w niniejszej sprawie.

8 — Zobacz ww. wyroki: w sprawie Bachmann, pkt 28; w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 21; a także wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 40; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 46.

9 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42, 43; z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 37; z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 44; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 72; a także z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 Dijkman i Dijkman-Lavaleije, Zb.Orz. s. I-6649, pkt 55.

10 — Wyżej wymieniony wyrok.

11 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 40; z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 57, 58; z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. s. I-9409, pkt 29, 30; a także z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063, pkt 36.

12 — Punkt 189 opinii przedstawionej w dniu 29 marca 2007 r. w sprawie C-298/05, w której wydany został wyrok w dniu 6 grudnia 2007 r., Zb.Orz. s. I-10451.

42. W tym zakresie przypominam, że cel i logika spornego systemu podatkowego opierają się na zwolnieniu funduszy emerytalnych będących rezydentami w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania kwot, które mają zostać wypłacone emerytom, które to opodatkowanie w przeciwnym razie następowałoby w pierwszej kolejności na poziomie funduszy emerytalnych, a w drugiej kolejności przy wypłacie emerytury osobom fizycznym.

43. Zwolnienie funduszy emerytalnych stanowi powszechną praktykę w państwach członkowskich, ponieważ zachęca do niego art. 4 konwencji modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD, który odnosi się do zwolnienia podmiotów zajmujących się ubezpieczeniami emerytalnymi i podmiotów zajmujących się działalnością charytatywną. Większość państw członkowskich opodatkowuje emerytury zawodowe według systemu ZZT (zwolnienie składek, zwolnienie dochodów z inwestycji i zysków i opodatkowanie emerytur). System ZZT umożliwia w ten sposób przyznanie ulgi w trakcie tworzenia funduszu emerytalnego i opodatkowuje świadczenia emerytów, które są im wypłacane w trakcie ich emerytury.

44. Zdaniem Republiki Portugalskiej zgodne z logiką i celem tego systemu jest to, że zwolnienie podatkowe dochodów funduszy emerytalnych powinno być stosowane wyłącznie do funduszy emerytalnych będących rezydentami, ponieważ ogólnie rzecz biorąc, opodatkowane później emerytury będą pochodziły zasadniczo z inwestycji dokonanych i zysków osiągniętych przez fundusze emerytalne, których Republika Portugalska nie opodatkowuje.

45. Niemniej jednak nie widzę powodów, dla których wewnętrzna spójność krajowego systemu portugalskiego mogłaby zostać naruszona przez rozszerzenie zwolnienia podatkowego, z którego korzystają fundusze emerytalne będące rezydentami, na fundusze emerytalne mające siedzibę w innych państwach członkowskich. Według mnie spójność krajowego systemu podatkowego może zostać całkowicie zachowana dzięki przyznaniu korzyści podatkowej funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami [13].

46. W tym zakresie dodam, że zwolnienie to, przeciwnie, mogłoby wzmocnić spójność systemu krajowego, jeżeli fundusze emerytalne niebędące rezydentami wypłacałyby emerytury osobom fizycznym zamieszkałym w Portugalii, które, w braku takiego zwolnienia, zostałyby podwójnie opodatkowane.

47. Ponadto Republika Portugalska, pomimo zadania jej w trakcie rozprawy pytania w tej kwestii, nie wyjaśniła powodów, dla których upatruje zagrożenia dla rzekomej spójności systemu krajowego w przyznaniu identycznego traktowania dywidendom wypłacanym funduszom emerytalnym będącym rezydentami i niebędącym rezydentami, które posiadają udziały w spółkach portugalskich przez

13 — Zobacz podobnie ww. wyroki: w sprawie Lenz, pkt 38; w sprawie Manninen, pkt 46. Zobacz również moją opinię w ww. sprawie Columbus Container Services, pkt 194.

okres krótszy niż okres jednego roku, na podstawie art. 88 ust. 11 CIRC.

48. Z tych powodów uważam, że nie można w niniejszej sprawie przyjąć uzasadnienia dotyczącego zachowania spójności systemu podatkowego.

2. W przedmiocie uzasadnienia dotyczącego zachowania skuteczności kontroli podatkowych

49. Republika Portugalska podniosła również, że ograniczenie zwolnienia z IRC do funduszy emerytalnych będących rezydentami opiera się na wymogach związanych ze skutecznością kontroli podatkowych. Przesłanki prawne pozwalające na korzystanie z tego zwolnienia wymagają, aby fundusze z niego korzystające mogły być kontrolowane bezpośrednio przez portugalskie organy podatkowe.

50. W ten sposób portugalskie fundusze zostają poddane nie tylko szczególnie surowym wymogom ostrożności i wymogom ochrony inwestorów na podstawie dyrektywy 2003/41/WE [14], ale także dodatkowym przesłankom właściwym dla prawa portugalskiego, w szczególności w dziedzinie odpowiedzialności finansowej. W tym zakresie Republika Portugalska kładzie nacisk na okoliczność, że system głównej odpowiedzialności za dług podatkowy ustanowiony przez art. 16 ust. 4 EBF nie mógłby zostać uruchomiony w przypadku funduszy emerytalnych niebędących rezydentami.

51. Tymczasem kontrola tych elementów miałaby być zdaniem Republiki Portugalskiej szczególnie złożona i wymagać, aby portugalskie organy podatkowe mogły zwrócić się bezpośrednio do funduszy emerytalnych korzystających ze zwolnienia z IRC. W szczególności w przypadku braku przestrzegania wymogów prawa portugalskiego w dziedzinie zwolnienia z IRC niezbędny byłby bezpośredni wpływ na fundusz w celu zapewnienia zwrotu należnych kwot z tytułu IRC. Taki wpływ nie byłby możliwy do zapewnienia w odniesieniu do funduszy emerytalnych z siedzibą w innych państwach członkowskich, a fortiori w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), ponieważ przepisy Unii dotyczące współpracy w dziedzinie podatków nie mają zastosowania w kontekście rzeczonego porozumienia.

52. Zdaniem Komisji należy odrzucić tezę Republiki Portugalskiej. Sporny system podatkowy ogranicza korzystanie ze zwolnienia z IRC do funduszy emerytalnych będących rezydentami, nie pozostawiając funduszom niebędącym rezydentami możliwości udowodnienia, że oferują one gwarancje równoważne z gwarancjami, jakim podlegają fundusze będące rezydentami. W związku z tym w celu zapewnienia realizacji celów przedstawionych przez Republikę Portugalską wystarczające byłoby zażądanie od

14 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie działalności instytucji pracowniczych programów emerytalnych oraz nadzoru nad takimi instytucjami (Dz.U. L 235, s. 10).

funduszy emerytalnych niebędących rezydentami wykazania ich statusu prawnego i ram prawnych, w jakich działają, ponieważ mechanizmy współpracy i pomocy wzajemnej przewidziane przez prawo Unii, ale także przez porozumienia wielostronne i dwustronne w odniesieniu do państw należących do EOG, umożliwiają organom portugalskim dokonanie koniecznych weryfikacji, a nawet odzyskanie należnego długu celnego.

53. Jeżeli chodzi o mnie, podpisuję się zasadniczo pod argumentacją przedstawioną przez Komisję.

54. W rzeczywistości bowiem, tak jak słusznie wskazała Republika Portugalska, pod pretekstem zachowania skuteczności kontroli podatkowych odmówiła ona funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami jakiejkolwiek możliwości wykazania, że spełniają one warunki przewidziane przez CIRC dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego przyznanego funduszom emerytalnym będącym rezydentami.

55. Tymczasem przypominam, że Trybunał wielokrotnie orzekł, iż tytułem zachowania skuteczności kontroli podatkowych nie mogą zostać uzasadnione uregulowania krajowe, które uniemożliwiają podatnikowi w *sposób bezwarunkowy* przedstawienie dowodu na to, iż może on spełniać przesłanki ustanowione przez państwo członkowskie, w którym wnosi on o skorzystanie z korzyści podatkowej [15]. W rzeczywistości bowiem nie można a priori wykluczyć, że podatnik będzie w stanie przedstawić odpowiednie dowody umożliwiające organom podatkowym państwa członkowskiego opodatkowania sprawdzenie w sposób jasny i precyzyjny, czy zostały spełnione przesłanki ustanowione przez to państwo [16].

56. Ocena ta rozciąga się również na przypadki dotyczące podatników będących rezydentami państw należących do EOG.

57. W rzeczywistości bowiem, jeżeli chodzi w szczególności o argument Republiki Portugalskiej dotyczący spełniania przesłanek dyrektywy 2003/41, w pierwszej kolejności należy zauważyć, że fundusze emerytalne mające siedzibę w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej i państwach należących do EOG muszą przestrzegać rzeczonych przepisów [17] i mogą w związku z tym oczywiście uzyskać ze strony odpowiednich organów nadzorczych konieczne dokumenty zaświadczające, iż spełnione zostały gwarancje wymagane przez przepisy portugalskie.

15 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 25; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 49; z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 60.

16 — Zobacz podobnie: ww. wyrok w sprawie Laboratoires Fournier, pkt 25; wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 96.

17 — Jeżeli chodzi o ostatnie z wymienionych przepisów, dyrektywa 2003/41 została rozciągnięta na Republikę Islandii, Księstwo Liechtensteinu i Królestwo Norwegii decyzją nr 88/2006 Wspólnego Komitetu EOG z dnia 7 lipca 2006 r. zmieniającą załącznik IX (Usługi finansowe) porozumienia EOG (Dz.U. L 289, s. 26).

58. Po drugie, jeżeli chodzi o pozostałe przesłanki, z wyjątkiem przesłanki dotyczącej odpowiedzialności głównej za dług podatkowy, Republika Portugalska ogranicza się do przypomnienia ogólnych wymogów wyliczonych w dekrecie z mocą ustawy nr 12/2006 z dnia 20 stycznia 2006 r., który to dekret stanowi akt transponujący dyrektywę 2003/41, o którym z tego tytułu organy portugalskie powiadomiły Komisję.

59. Nie rozumiem w związku z tym, co uniemożliwiało portugalskim organom zwrócenie się do funduszy emerytalnych niebędących rezydentami w celu uzyskania koniecznych informacji umożliwiających przyznanie im korzystania ze spornego zwolnienia podatkowego w podobny sposób, w jaki korzystają z niego fundusze mające siedzibę w Portugalii.

60. Dodaję, że mimo iż Komisja i Republika Portugalska dość długo dyskutowały o stosowaniu dyrektywy 77/799/EWG [18], jej przepisy wydają mi się mało przydatne w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie.

61. W rzeczywistości bowiem warunki, których przestrzegania wymagają organy portugalskie w celu udzielenia spornego zwolnienia, nie dotyczą sytuacji podatkowej funduszy emerytalnych niebędących rezydentami w ich odpowiednich państwach członkowskich, lecz działalności gospodarczej tych funduszy, w szczególności informacji dotyczących ich kontroli nadzorczych oraz zróżnicowania ich aktywów. W związku z tym dyrektywa 77/799 dotycząca wymiany informacji w dziedzinie podatkowej pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich nie stanowi moim zdaniem ram prawnych właściwych dla zapewnienia uzyskania informacji wymaganych przez portugalskie przepisy.

62. Nawet jeżeliby przyjąć, że tak jest, to jednak, w odniesieniu do stosunków z innymi państwami członkowskimi, nie widzę powodów, dla których organy portugalskie nie mogłyby uzyskać takich informacji. Jeżeli chodzi o państwa należące do EOG, prawdą jest, że dyrektywa 77/799 nie ma zastosowania. Niemniej jednak nie wystarcza to do stwierdzenia, że ograniczenia przewidziane przez prawo portugalskie są uzasadnione. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału oraz z tym, co wynika z niedawno wydanego wyroku w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen [19], uregulowanie portugalskie nie przewiduje nawet możliwości przyznania zwolnienia dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami, w sytuacji gdy istnieje porozumienie o wzajemnej

18 — Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15).

19 — Wyżej wymieniony wyrok, pkt 132, 133.

pomocy pomiędzy Republiką Portugalską a państwami EOG [20].

63. Po trzecie, jeżeli chodzi o przesłankę dotyczącą odpowiedzialności głównej za dług podatkowy, ustanowioną w art. 16 ust. 4 EBF, należy dokonać następujących uwag.

64. Zdaniem Republiki Portugalskiej, w sytuacji gdy wykaże się, że nie zostały spełnione poszczególne przesłanki, od których uzależnione jest przyznanie korzyści podatkowej, zaprzestaje się przyznawania tej korzyści, a spółki zarządzające funduszami emerytalnymi muszą w związku z tym przejąć jako główny odpowiedzialny dług podatkowy funduszy, którymi zarządzają. Tymczasem zdaniem pozwanego państwa członkowskiego niemożliwe jest odzyskanie takiego długu od niebędących rezydentami spółek zarządzających takimi funduszami.

65. Argumentacja ta nie przekonuje mnie.

66. W pierwszej kolejności nie mogę pojąć, w jaki sposób mechanizm mający na celu windykację wierzytelności podatkowych miałby zagwarantować skuteczność kontroli podatkowych, skoro mechanizm taki nie uczestniczy w przeprowadzaniu starannych kontroli podatkowych przez organy krajowe. W rzeczywistości bowiem moim zdaniem etap windykacji wierzytelności o charakterze podatkowym związany jest nie ze skutecznością czynności kontroli podatkowych, lecz z drogami egzekucji dostępnymi dla organów podatkowych.

67. Wreszcie, tak jak to słusznie podniosła Komisja w pismach, a czemu nie zaprzeczyła Republika Portugalska, organy tego państwa członkowskiego mogą oczywiście posłużyć się w ich stosunkach z organami podatkowymi innych państw członkowskich mechanizmem przewidzianym przez dyrektywę 2008/55/WE [21] w celu uzyskania pomocy w windykacji wierzytelności podatkowej powstałej w Portugalii.

68. Rzeczona dyrektywa umożliwia bowiem państwom członkowskim wystąpienie do właściwych organów innych państw członkowskich z każdym wnioskiem dotyczącym odzyskiwania wierzytelności dotyczących

20 — Należy zauważyć, że Komisja stwierdziła istnienie takich klauzul w stosunkach pomiędzy Republiką Portugalską a, odpowiednio, Republiką Islandii i Królestwem Norwegii.

21 — Dyrektywa Rady z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. L 150, s. 28). Mimo że dyrektywa ta została przyjęta w trakcie postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, jej treść miała jednak zastosowanie w chwili wszczęcia postępowania poprzedzającego wniesienie skargi. W rzeczywistości bowiem dyrektywa 2008/55 jest jedynie „skodyfikowaną" wersją dyrektywy Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.U. L 73, s. 18), zmienionej następnie dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. L 175, s. 17), której transpozycja miała zostać dokonana do dnia 30 czerwca 2002 r.

wszystkich opłat, podatków i należności, włączywszy w to podatki dochodowe pobrane przez państwo członkowskie lub na jego rachunek, a także wymianę wszystkich informacji prawdopodobnie użytecznych przy windykacji takiej wierzytelności [22].

69. Wreszcie, jeżeli chodzi o sytuację państw należących do EOG, o ile prawdą jest, że, tak jak to przyznała Komisja, dyrektywa 2008/55 nie została rozciągnięta na porozumienie EOG, to uważam jednak, iż bezwarunkowy zakaz korzystania przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami ze zwolnienia podatkowego przyznanego portugalskim funduszom emerytalnym jest w każdym razie nieproporcjonalny do rzekomych trudności w windykacji długu podatkowego w rzeczonych państwach należących do EOG.

70. Jak zasugerowała Komisja, można ustanowić mniej restrykcyjne środki w celu zagwarantowania windykacji takich wierzytelności podatkowych. W ten sposób portugalska administracja podatkowa mogła upewnić się a priori, że mające siedzibę w państwach należących do EOG fundusze, które wnoszą o skorzystanie ze zwolnienia, są w stanie udzielić koniecznych gwarancji finansowych. Alternatywnie można byłoby zastanowić się nad wprowadzeniem systemu pozwalającego na windykację niespłaconych wierzytelności podatkowych a posteriori, poprzez potrącenie o charakterze umarzającym z wyników w przyszłych latach podatkowych spółki portugalskiej znajdującej się w posiadaniu danego funduszu niebędącego rezydentem, jeżeli warunki nakładane przez prawo portugalskie nie zostały spełnione.

71. W związku z tym należy stwierdzić, że ograniczenie swobodnego przepływu kapitału nie może zostać uzasadnione powodem zachowania skuteczności kontroli podatkowych.

72. Z uwagi na ogół tych rozważań sporne uregulowanie portugalskie stanowi moim zdaniem ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które nie może być uzasadnione.

73. W związku z tym proponuję uznać skargę wniesioną przez Komisję.

74. Dodam, że zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu Trybunału kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Komisja wniosła o obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania. W tych okolicznościach, jeżeli Trybunał podzieli moje stanowisko o uznaniu niniejszej skargi, trzeba będzie obciążyć Republikę Portugalską kosztami.

22 — Zobacz w szczególności art. 2 i 4 dyrektywy 2008/55.

## VI — Wnioski

75. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał orzekł, że:

1) Poprzez opodatkowanie dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne ustanowione w państwach członkowskich i państwach należących do porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. według wyższej stawki niż stawka, według której opodatkowane są dywidendy otrzymywane przez fundusze emerytalne mające siedzibę w Portugalii, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

2) Republika Portugalska zostaje obciążona kosztami postępowania.