SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PAOLA MENGOZZIJA, predstavljeni 25. maja 2011[1]

I – Uvod

1. Evropska komisija s tožbo, vloženo 1. decembra 2009, želi doseči ugotovitev, da Portugalska republika ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU (prej člen 56 ES) in člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992[2] (v nadaljevanju: Sporazum EGP), ker je dividende, izplačane pokojninskim skladom, ki nimajo sedeža na portugalskem ozemlju, obdavčila z višjo stopnjo, kot velja za dividende, izplačane rezidenčnim pokojninskim skladom.

II – Pravni okvir

2. Na podlagi člena 16(1) ureditve davčnih olajšav (Estatuto dos Beneficios Fiscais, v nadaljevanju: EBF) so donosi pokojninskih skladov in z njimi izenačenih subjektov, ki so ustanovljeni in delujejo po portugalskem pravu, oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, v nadaljevanju: IRC).

3. Člen 16(4) EBF določa, da je v primeru nespoštovanja pogojev iz prvega odstavka tega člena predvidena oprostitev v zadevnem poslovnem letu brez učinka, pri čemer družbe, ki upravljajo pokojninske sklade, ter z njimi izenačeni subjekti, vključno z vzajemnimi zavarovalnimi družbami, primarno jamčijo za davčne dolgove ali premoženje skladov, s katerim upravljajo, in morajo dolgovane davke plačati pred iztekom roka, ki je določen v členu 120(1) zakona o davku od dobička pravnih oseb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, v nadaljevanju: CIRC).

4. Člen 4(2) CIRC določa, da so pravne osebe in drugi subjekti, ki na portugalskem ozemlju nimajo ne sedeža niti dejanskega poslovodstva, še naprej podvrženi plačilu IRC za dohodke, ustvarjene na portugalskem ozemlju. V skladu s členom 80(4)(c) CIRC znaša

1 – Jezik izvirnika: francoščina.
2 – UL 1994, L 1, str. 3.

IRC 20 %, ob pridržku morebitne uporabe sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja.[3]

5. V skladu s členom 4(3)(c), točka 3, CIRC so donosi iz kapitalskih naložb, katerih dolžnik je rezident ali nekdo, ki ima na portugalskem ozemlju sedež ali dejansko poslovodstvo, oziroma katerih plačilo bi se pripisalo stalni poslovni enoti na Portugalskem, del dohodkov nerezidentov, ki so zavezani za plačilo davka na Portugalskem.

6. Člen 88(11) CIRC določa:

„Dobički, ki jih izplačajo družbe, podvržene plačilu IRC, družbam, ki so v celoti ali delno oproščene plačila davka, v tem primeru vključno z donosi kapitala, so obdavčeni samostojno s stopnjo 20 %, če učinki, ki so povzročili dobičke, v letu pred datumom, ko so bili dobički dani na razpolago, niso brez prekinitve ostali na razpolago istim davčnim zavezancem in niso bili pridržani v času, potrebnem za dopolnitev tega obdobja."

7. V členu 88(12) CIRC je dodano:

„Od zneska davka, določenega v skladu z odstavkom 11, se odbije davek, ki je bil eventuelno odtegnjen pri viru, pri čemer odtegnjenega davka ni mogoče odbiti v skladu s členom 90(2)."

8. Nazadnje člen 90(2) CIRC glede dividend, izplačanih rezidenčnim pokojninskim skladom, določa, da organi, ki izplačajo dividende, niso zavezani k temu, da IRC odtegnejo pri viru, če jim je predložen dokaz o oprostitvi, do katere so upravičeni ti skladi, do izteka roka, določenega za plačilo davka.

III – Predhodni postopek

9. Komisija je 23. marca 2007 na Portugalsko republiko naslovila uradni opomin, v katerem je navedla, da so portugalski davčni predpisi, na podlagi katerih so dividende in obresti pokojninskih skladov, ki niso rezidenti na Portugalskem, deležne davčno manj ugodnega

3 – Po pojasnilih Komisije, ki jih Portugalska republika ni izpodbijala, se ob uporabi takega sporazuma davčna stopnja zniža na 10 %.

obravnavanja, nezdružljivi s členom 56 ES in členom 40 Sporazuma EGP.

10. Ker Komisija z odgovorom Portugalske republike ni bila zadovoljna, jo je v obrazloženem mnenju z dne 8. maja 2008 pozvala, naj sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev s členoma 56 ES in 40 Sporazuma EGP, kar zadeva zakonodajo v zvezi z obdavčenjem dividend, izplačanih nerezidenčnim pokojninskim skladom.[4]

11. Portugalska republika je v odgovoru z dne 14. avgusta 2008 priznala, da zadevna davčna ureditev pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, vendar da je v skladu z evropskim pravom takšna omejitev upravičena. Zlasti je navedla, da je ugodnejša davčna ureditev za pokojninske sklade s sedežem na Portugalskem upravičena zaradi posebnosti nacionalnih pokojninskih skladov in posebnih predpisov, ki veljajo zanje. V odgovoru se sklicuje na to, da je praktično nemogoče preveriti, ali nerezidenčni subjekt izpolnjuje pogoje, ki so podobni pogojem iz nacionalne zakonodaje, in na davčno doslednost sporne ureditve.

4 – Kot je Komisija navedla v tožbi, je svoje očitke glede davčnega obravnavanja obresti opustila ob sprejetju obrazloženega mnenja, saj so ti očitki po njenih pojasnilih predmet posebnega postopka za ugotavljanje kršitev.

IV – Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

12. Komisija je 1. decembra 2009 v sodnem tajništvu Sodišča vložila to tožbo, s katero Sodišču predlaga, naj:

– ugotovi, da Portugalska republika ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma EGP, ker je dividende, izplačane nerezidenčnim pokojninskim skladom, obdavčila z višjo stopnjo, kot velja za dividende, izplačane pokojninskim skladom s sedežem na portugalskem ozemlju, in

– Portugalski republiki naloži plačilo stroškov.

13. Portugalska republika Sodišču predlaga, naj tožbo zavrne in Komisiji naloži plačilo stroškov.

14. Nadzorni organ EFTE je z dopisom, vloženim v sodnem tajništvu Sodišča 8. aprila 2010, v skladu s členom 40, tretji odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije in členom 93 njegovega poslovnika zaprosil za dopustitev intervencije v tej zadevi v podporo predlogom Komisije.

15. Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 15. julija 2010 ta predlog zavrnil.

16. Komisija in Portugalska republika sta podali ustne navedbe na obravnavi 24. marca 2011.

V – Pravna presoja

17. Preden preučim omejevalnost sporne ureditve in utemeljitve, ki jih je navedla Portugalska republika, želim navesti nekaj pripomb v zvezi s predmetom neizpolnitve obveznosti, ki jo očita Komisija, torej vprašanjem, o katerem se je predvsem razpravljalo na obravnavi pred Sodiščem.

A – *Predmet očitane neizpolnitve obveznosti*

18. Predmet te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti je, kot navaja Komisija, različno obravnavanje dividend, izplačanih pokojninskim skladom glede na njihov sedež, v portugalskem davčnem sistemu. Dividende, ki jih izplačajo portugalske družbe pokojninskim skladom, ki so ustanovljeni in delujejo v skladu s portugalskim pravom, so v celoti oproščene plačila IRC, medtem ko so mu istovrstne dividende, izplačane nerezidenčnim pokojninskim skladom, podvržene, in sicer po najvišji 20-odstotni stopnji od izplačanih dividend.

19. Komisija v takem različnem obravnavanju prepoznava omejitev prostega pretoka kapitala, ker je investiranje v portugalske družbe za nerezidenčne pokojninske sklade manj privlačno.

20. Portugalska republika trdi, da je predmet očitane neizpolnitve obveznosti opredeljen presplošno. V skladu s členom 88(11) CIRC so namreč dobički, ki jih razdelijo portugalske družbe, zavezane za plačilo IRC, pokojninskim skladom, obdavčeni po 20-odstotni stopnji, če deleži, ki so prinesli dividende, v letu pred datumom, ko so bili predmet obdavčenja, niso brez prekinitve ostali na razpolago istim davčnim zavezancem in niso bili pridržani v času, potrebnem za dopolnitev tega obdobja. Ta stopnja naj bi bila enaka pri obdavčenju nerezidenčnih pokojninskih skladov. Zato Portugalska republika iz tega sklepa, da bi morala biti očitana neizpolnitev obveznosti omejena na položaj, ko pokojninski skladi pridržijo deleže *za več kot* eno leto.

21. Ugovor Portugalske republike me ne prepriča.

22. Iz besedila izreka vloge, s katero se je postopek začel, je namreč jasno razvidno, da se neizpolnitev obveznosti ne nanaša na zakonske določbe, na podlagi katerih so dividende,

ki jih portugalske družbe razdelijo med rezidenčne in nerezidenčne pokojninske sklade, obdavčene po isti 20-odstotni stopnji, kot so tiste, ki se uporabljajo za deleže, ki se prdržijo za manj kot eno leto.

23. Zato se predlog Komisije ne nanaša na položaje, v katerih je obdavčenje dividend, izplačanih rezidenčnim pokojninskim skladom, enako obdavčenju dividend, izplačanih nerezidenčnim pokojninskim skladom.

26. Medtem ko so v tej zadevi dividende, izplačane nerezidenčnim pokojninskim skladom, odtegnjene pri viru po 20-odstotni stopnji, za dividende, izplačane portugalskim pokojninskim skladom, tak odtegljaj ne velja. Investiranje v kapital portugalskih družb je zato za nerezidenčne pokojninske sklade neizpodbitno manj privlačno kot za rezidenčne sklade, saj so vsi ti skladi z vidika portugalske zakonodaje v primerljivem položaju, ker Portugalska republika kot država članica, v kateri nastane dohodek, izvaja davčno pristojnost glede dividend, ki se razdelijo tem subjektom, neodvisno od kraja njihovega sedeža.

B – *Obstoj omejitve pretoka kapitala*

27. Poleg tega naj opozorim, da Portugalska republika takega manj ugodnega obravnavanja ne izpodbija.

24. Najprej opozarjam, da so v skladu s členom 63(1) PDEU vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami prepovedane.

28. Zato menim, da zadevna davčna ureditev pomeni omejitev pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63(1) PDEU.

25. Take omejitve so ukrepi, vključno z davčnimi, ki jih sprejme država članica, zaradi katerih so nerezidenti odvrnjeni od investiranja na njenem ozemlju.[5]

5 – Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 40); z dne 3. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji (C-487/08, ZOdl., str. I-4843, točka 43) in z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo (C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 50).

29. Ker imajo določbe člena 40 Sporazuma EGP enak pravni pomen, kot ga imajo vsebinsko enake določbe člena 63(1) PDEU, je

mogoče zgornje ugotovitve *mutatis mutandis* prenesti na navedeni člen 40.[6]

30. Preveriti je treba še utemeljitve, ki jih navaja Portugalska republika.

za donose portugalskih pokojninskih skladov izravnana z obdavčitvijo starostnih pokojnin – izplačanih upravičencem, ki so portugalski rezidenti – na podlagi dohodnine. Glede pokojnin naj bi bila takšna razlaga nujna, da bi se odvrnila nevarnost za finančno ravnotežje sistema socialne varnosti. Portugalska republika se v svojih pisanjih sklicuje na načelo „EET“ (oprostitev za premije, vplačane v pokojninske sklade, oprostitev za donose pokojninskih skladov in povečane vrednosti, ki so jih ti realizirali, ter obdavčitev pokojnin, izplačanih fizičnih osebam). S takim sistemom naj bi se navsezadnje želeli prihranki usmerjati v instrumente za financiranje pokojnin, tako da bi se preprečilo ekonomsko dvojno obdavčenje teh dohodkov.

C – *Utemeljitve, ki jih navaja Portugalska republika*

31. Portugalska republika v utemeljitev zgoraj opredeljene omejitve pretoka kapitala v glavnem navaja dva sklopa utemeljitev, in sicer nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema po eni strani in nujnost zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora po drugi strani.

33. Komisija odgovarja, da v skladu s sodno prakso Sodišča take utemeljitve v tej zadevi ni mogoče sprejeti.

34. Strinjam se s stališčem Komisije.

1. Utemeljitev, ki se nanaša na doslednost davčnega sistema

32. Portugalska republika meni, da je davčna ureditev glede pokojninskih skladov utemeljena s široko uporabo načela doslednosti davčnega sistema. Tako naj bi bila oprostitev

35. Glede tega opozarjam, da Sodišče, odkar sta bili izdani sodbi v zadevah Bachmann in Komisija proti Belgiji[7], priznava, da se z nujnostjo ohranitve doslednosti davčnega sistema lahko utemelji ureditev, ki omejuje

6 – Glede tega glej sodbo z dne 7. aprila 2011 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-20/09, ZOdl., str. I-2637, točka 68 in navedena sodna praksa).

7 – Sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevah Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249) in Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305).

uresničevanje svoboščin prostega pretoka, zagotovljenih s Pogodbo[8].

36. Vendar da bi trditev, ki se opira na utemeljitev z doslednostjo davčnega sistema, uspela, Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso zahteva obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba neposrednost te povezave preučiti ob upoštevanju cilja, ki ga zadevna ureditev uresničuje.[9]

37. Do sodbe Manninen[10] je Sodišče pojem neposredne povezave razlagalo tako, da se morata odbitek in odtegljaj opraviti v okviru istega obdavčenja pri istem davčnem zavezancu[11].

38. Kot sem že navedel v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Columbus Container Services[12], je Sodišče s sodbo Manninen omililo strogost razlage pojma neposredne povezave, ki je temeljila na merilih istega obdavčenja in istega davčnega zavezanca in ki je prevladovala v sodni praksi do takrat.

39. Portugalska republika v tem okviru predlaga Sodišču, naj „široko“ pojmuje utemeljitev, ki se nanaša na doslednost davčnega sistema.

40. Portugalska republika se popolnoma zaveda, da ob upoštevanju sodne prakse pred zgoraj navedeno sodbo Manninen neposredne povezave v tej zadevi jasno ni. Davčna obremenitev pokojninskih skladov, ki nimajo sedeža na Portugalskem, in oprostitev za pokojnine, izplačane fizičnim upokojenim osebam, namreč zadevata dva različna davčna zavezanca v okviru dveh različnih obdavčenj, in sicer, prvič, obdavčenja dobičkov pravnih oseb in, drugič, obdavčenja dohodkov fizičnih oseb.

41. Vsekakor tudi ob upoštevanju sodne prakse, ki je nastala po zgoraj navedeni sodbi Manninen, v tej zadevi ni mogoče ugotoviti neposredne povezave.

8 – Glej zgoraj navedeni sodbi Bachmann (točka 28) in Komisija proti Belgiji (točka 21) in sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 40) in z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta (C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 46).

9 – Glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točki 42 in 43); z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell (C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točka 37); z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon (C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 44); z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 72) in z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, ZOdl., str. I-6649, točka 55).

10 – Zgoraj navedena sodba.

11 – Glej zlasti sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 40); z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točki 57 in 58); z dne 18. septembra 2003 v zadevi Bosal (C-168/01, Recueil, str. I-9409, točki 29 in 30) in z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točka 36).

12 – Točka 189 sklepnih predlogov, predstavljenih 29. marca 2007 v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 6. decembra 2007 (C-298/05, ZOdl., str. I-10451).

42. Glede tega opozarjam, da namen in logika sporne davčne ureditve temeljita na oprostitvi za rezidenčne pokojninske sklade, da ne bi prišlo do dvojnega obdavčenja zneskov, ki so namenjeni za izplačila upokojenim osebam, kar bi se zgodilo, če bi bili najprej obdavčeni pokojninski skladi in nato še izplačane pokojnine fizičnim osebam.

43. Oprostitev za pokojninske sklade je običajna praksa v državah članicah, pri čemer je tako oprostitev spodbudil člen 4 vzorčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), ki se nanaša na oprostitev za organizacije za pokojninsko zavarovanje in dobrodelne organizacije. Večina držav članic poklicne pokojnine obdavčuje po sistemu EET (oprostitev za prispevke, oprostitev za donose od investicij in povečane vrednosti ter obdavčenje pokojnin). S sistemom EET so tako mogoča znižanja v fazi vzpostavljanja pokojninske rezerve in obdavčitev prejemkov upokojencev, ki jim bodo izplačevani po upokojitvi.

44. Za Portugalsko republiko je to, da davčna oprostitev za donose skladov velja le za rezidenčne pokojninske sklade, del same logike in namena tega sistema, ker na splošno pokojnine, ki so nato obdavčene, v osnovi izhajajo iz izvedenih investicij in ustvarjenih donosov pokojninskih skladov, ki v Portugalski republiki niso zavezani k plačilu davka.

45. Vendar ne vidim razlogov, zakaj bi razširitev davčne oprostitve, do katere so upravičeni rezidenčni pokojninski skladi, na pokojninske sklade s sedežem v drugih državah članicah vplivala na notranjo doslednost nacionalnega portugalskega sistema. Menim, da bi bilo mogoče brez težav ohraniti doslednost nacionalnega davčnega sistema, če bi bili do davčne ugodnosti upravičeni nerezidenčni pokojninski skladi.[13]

46. Glede tega naj dodam, da bi ta razširitev, nasprotno, lahko okrepila doslednost nacionalnega sistema, kadar nerezidenčni skladi izplačujejo pokojnine fizičnim osebam s stalnim prebivališčem na Portugalskem, ki bi bile brez take oprostitve deležne dvojnega obdavčenja.

47. Poleg tega Portugalska republika, čeprav je bilo o tem postavljeno vprašanje med obravnavo, ni pojasnila, zakaj dopušča ogrožanje domnevne doslednosti svojega nacionalnega sistema, s tem da na podlagi člena 88(11) CIRC enako obravnava dividende,

13 – Glej po analogiji zgoraj navedeni sodbi Lenz (točka 38) in Manninen (točka 46). Glej tudi zgoraj navedene moje sklepne predloge, predstavljene v zadevi Columbus Container Services (točka 194).

izplačane rezidenčnim in nerezidenčnim pokojninskim skladom, ki deleže v portugalskih družbah obdržijo manj kot eno leto.

48. Iz teh razlogov menim, da utemeljitve, ki se nanaša na ohranitev doslednosti davčnega sistema, v tej zadevi ni mogoče sprejeti.

2. Utemeljitev, ki se nanaša na ohranitev učinkovitosti davčnega nadzora

49. Portugalska republika trdi tudi, da to, da je oprostitev plačila IRC omejena na rezidenčne pokojninske sklade, temelji na zahtevah v zvezi z učinkovitostjo davčnega nadzora. Zakonski pogoji za upravičenost do oprostitve naj bi zahtevali, da lahko sklade, ki so upravičeni do oprostitve, neposredno nadzirajo portugalski davčni organi.

50. Tako naj bi morali portugalski skladi izpolnjevati posebno stroge zahteve glede preudarnosti in varnosti investitorjev na podlagi Direktive 2003/41/ES[14] in še dodatne pogoje iz portugalskega prava, zlasti glede finančne odgovornosti. Glede tega Portugalska republika vztraja pri tem, da sistema primarnega jamstva za davčne dolgove, določenega v členu 16(4) EBF, v primeru nerezidenčnih pokojninskih skladov ne bi bilo mogoče aktivirati.

51. Nadzor teh elementov naj bi bil posebno kompleksen in bi naj zahteval, da se portugalski davčni organi obrnejo neposredno na pokojninske sklade, ki so upravičeni do oprostitve plačila IRC. Zlasti bi bilo ob neupoštevanju zahtev portugalske zakonodaje na področju oprostitve plačila IRC nujno neposredno vplivanje na sklade, da bi se zagotovilo vračilo zneskov, dolgovanih na podlagi IRC. Tako vplivanje naj bi bilo nemogoče zagotoviti za pokojninske sklade, ki imajo sedež v drugi državi članici, kar velja še toliko bolj, če je sedež v kateri od držav Evropskega gospodarskega prostora (EGP), saj se predpisi Unije glede sodelovanja na davčnem področju v okviru tega sporazuma ne uporabljajo.

52. Komisija meni, da je treba tezo Portugalske republike zavrniti. S sporno davčno ureditvijo naj bi bila oprostitev plačila IRC omejena zgolj na rezidenčne pokojninske sklade, ne da bi nerezidenčni pokojninski skladi imeli možnost dokazati, da ponujajo enakovredna jamstva, kot so tista, ki veljajo za rezidenčne sklade. Zato in tudi za zagotovitev uresničitve ciljev, ki jih navaja Portugalska republika, naj bi zadoščalo, da bi se od nerezidenčnih pokojninskih skladov zahtevalo, naj dokažejo

14 – Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 3. junija 2003 o dejavnostih in nadzoru institucij za poklicno pokojninsko zavarovanje (2003/41/ES) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 4, str. 350).

njihov status in pravni okvir, v katerem delujejo, mehanizme sodelovanja in vzajemne pomoči, določene v pravu Unije pa tudi z večstranskimi in dvostranskimi sporazumi, kar zadeva države članice EGP, tako da bi portugalski organi lahko opravili potrebna preverjanja ali izterjali zapadle davčne dolgove.

53. Sam se v bistvu strinjam z navedbami Komisije.

54. Kot je namreč ta pravilno navedla, Portugalska republika pod pretvezo ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora nerezidenčnim pokojninskim skladom odreka vsakršno možnost, da dokažejo, da lahko izpolnjujejo pogoje iz CIRC za odobritev davčne oprostitve, do katere so upravičeni rezidenčni pokojninski skladi.

55. Opozarjam, da je Sodišče večkrat razsodilo, da z ohranitvijo učinkovitosti davčnega nadzora ne morejo biti utemeljene nacionalne ureditve, s katerimi je davčnemu zavezancu absolutno prepovedano predložiti dokaz o možnosti izpolnjevanja pogojev, ki so jih določile države članice, v katerih je zaprosil za odobritev davčne ugodnosti.[15] Ni namreč mogoče *a priori* izključiti možnosti, da davčni zavezanec lahko predloži primerna dokazila, na podlagi katerih bi davčni organi države članice obdavčenja lahko jasno in natančno preverili, ali so izpolnjeni pogoji, ki jih je ta določila.[16]

56. Ta presoja se nanaša tudi na davčne zavezance, ki so rezidenti držav EGP.

57. Namreč, prvič, glede trditve Portugalske republike, ki se nanaša na spoštovanje pogojev iz Direktive 2003/41, je treba posebej poudariti, da morajo pokojninski skladi s sedežem v državah članicah Evropske unije in v državah EGP spoštovati te določbe[17] in da lahko pri svojih nadzornih organih brez težav pridobijo potrebne dokumente, ki potrjujejo, da ponujajo jamstva, ki se zahtevajo v portugalski zakonodaji.

15 – Glej v tem smislu sodbe z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier (C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 25); z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 49) in z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche (C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 60).

16 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Laboratoires Fournier (točka 25) in sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA (C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 96).

17 – Glede zadnjih je bila uporaba Direktive 2003/41 razširjena na Republiko Islandijo, Kneževino Lihtenštajn in Kraljevino Norveško s Sklepom Skupnega odbora EGP št. 88/2006 z dne 7. julija 2006 o spremembi Priloge IX (Finančne storitve) k Sporazumu EGP (UL L 289, str. 26).

58. Drugič, glede drugih pogojev, razen tega o primarnem jamstvu za davčne dolgove, Portugalska republika zgolj opozarja na splošne zahteve, naštete v zakonski uredbi št. 12/2006 z dne 20. januarja 2006, ki je akt o prenosu Direktive 2003/41, zaradi česar so portugalski organi o njem obvestili Komisijo.

59. Zato ne vidim, kaj bi portugalskim organom preprečevalo, da bi od nerezidenčnih pokojninskih skladov zahtevali predložitev potrebnih informacij, na podlagi katerih bi jim lahko odobrili upravičenost do sporne davčne oprostitve, kot to velja glede obravnavanja pokojninskih skladov s sedežem na Portugalskem.

60. Dodajam, da čeprav sta Komisija in Portugalska republika dolgo razpravljali o uporabi Direktive Sveta 77/799/EGS[18], se mi zdijo njene določbe dokaj neuporabne v položaju, kot je ta v tej zadevi.

61. Pogoji, katerih spoštovanje zahtevajo portugalski organi za odobritev sporne oprostitve, se ne nanašajo na davčni položaj nerezidenčnih pokojninskih skladov v državah članicah, kjer je njihov sedež, ampak na gospodarsko dejavnost teh skladov, zlasti na informacije glede bonitetnega nadzora nad njimi in na razpršenost njihovih sredstev. Zato Direktiva 77/799, ki se nanaša na izmenjavo informacij o davčnih zadevah med davčnimi organi držav članic, po mojem mnenju ni primeren pravni okvir za pridobitev informacij, zahtevanih v portugalski zakonodaji.

62. Tudi če bi bilo tako, kar zadeva odnose z drugimi državami članicami, ne vidim razlogov, zakaj takih informacij ne bi mogli pridobiti portugalski davčni organi. Glede držav EGP je res, da Direktive 77/799 ni mogoče uporabiti. Vendar to ne bi smelo zadoščati za ugotovitev, da so omejitve, določene v portugalski zakonodaji, utemeljene. V skladu s sodno prakso Sodišča in s tem, kar izhaja iz nedavne zgoraj navedene sodbe Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen[19], v portugalski zakonodaji namreč ni določena niti možnost, da bi bila oprostitev za dividende, ki so bile izplačane nerezidenčnim pokojninskim skladom, odobrena, če obstaja

18 – Direktiva Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63).

19 – Zgoraj navedena sodba (točki 132 in 133).

sporazum o medsebojni pomoči med Portugalsko republiko in državami EGP[20].

63. Tretjič, glede pogoja o primarnem jamstvu za davčne dolgove, ki je določen v členu 16(4) EBF, je treba navesti naslednje.

64. Portugalska republika trdi, da od takrat, ko se ugotovi, da različni pogoji, od katerih je odvisna davčna ugodnost, niso več izpolnjeni, ta preneha veljati, družbe, ki upravljajo pokojninske sklade, pa primarno jamčijo za davčne dolgove skladov, ki jih upravljajo. Obtožena država članica meni, da je tak davek od nerezidenčnih družb, ki upravljajo te sklade, nemogoče izterjati.

65. Ta utemeljitev me ne prepriča.

66. Najprej, težko razumem, kako bi bil lahko mehanizem za izterjavo davčnih terjatev primeren za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora, ker ta mehanizem pri izvajanju davčnega nadzora, za katerega so pristojni nacionalni organi, nima nobene vloge. Menim, da namreč izterjava davčnih terjatev ni povezana z učinkovitostjo izvajanj davčnega nadzora, ampak s postopki za izterjavo, ki so na razpolago davčnim organom.

67. Dalje, kot je Komisija pravilno navedla v svojih pisanjih, ne da bi Portugalska republika to izpodbijala, lahko organi te države članice v odnosih z davčnimi organi drugih držav članic brez težav uporabijo mehanizem, ki je določen v Direktivi 2008/55/ES[21], da bi pridobili pomoč za izterjavo davčne terjatve, nastale na Portugalskem.

68. Na podlagi te direktive lahko namreč države članice na pristojne organe druge države članice naslovijo vsako prošnjo za izterjavo terjatve v zvezi z vsemi davki in carinami,

20 – Opomniti je treba, da je Komisija omenila, da take klavzule obstajajo glede odnosov med Portugalsko republiko ter Republiko Islandijo in Kraljevino Norveško.

21 – Direktiva Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL L 150, str. 28). Čeprav je bila ta direktiva sprejeta med postopkom zaradi neizpolnitve obveznosti, je bila njena vsebina vseeno uporabljiva že ob uvedbi predhodnega postopka. Direktiva 2008/55 je namreč zgolj kodificirana različica Direktive Sveta z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin (76/308/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 44), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 12, str. 27), ki je morala biti prenesena do 30. junija 2002.

vključno z davki na dohodek, ki jih obračuna država članica ali se obračunajo v njenem imenu, in tudi za izmenjavo vseh informacij, ki naj bi bile pomembne za izterjavo take terjatve.[22]

69. Nazadnje, čeprav je glede položaja držav EGP res, da – kot je priznala Komisija – Sporazum EGP ni v dometu Direktive 2008/55, vseeno menim, da je absolutna prepoved nerezidenčnim pokojninskim skladom, da bi bili upravičeni do davčne oprostitve, ki je odobrena portugalskim pokojninskim skladom, vsekakor nesorazmerna glede na domnevne težave pri izterjavi davčnih dolgov v teh državah EGP.

70. Kot je predlagala Komisija, bi bilo mogoče uvesti druge manj omejujoče ukrepe, da bi se zagotovila izterjava takih davčnih terjatev. Tako je razumljivo, da se portugalska davčna uprava lahko *a priori* prepriča o tem, da pokojninski skladi s sedežem v državah EGP, ki želijo biti upravičeni do oprostitve, lahko nudijo potrebna finančna jamstva. Alternativno bi bilo mogoče uvesti sistem, na podlagi katerega bi bilo mogoče neplačane davčne terjatve izterjati *a posteriori* z uporabo s pri viru odtegnjenega davka za prihodnja davčna obdobja portugalske družbe, katere deleže imajo zadevni nerezidenčni skladi, če se ne bi spoštovali pogoji, določeni v portugalski zakonodaji.

71. Zato je treba ugotoviti, da omejitve prostega pretoka kapitala ni mogoče utemeljiti niti z ohranitvijo učinkovitosti davčnega nadzora.

72. Glede na vse te ugotovitve zadevna portugalska zakonodaja po mojem mnenju pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki ni utemeljena.

73. Zato predlagam, naj se tožbi Komisije ugodi.

74. Dodajam, da se v skladu s členom 69(2) Poslovnika Sodišča neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Portugalski republiki naloži plačilo stroškov. V teh okoliščinah je torej treba – če se Sodišče strinja z mojim predlogom, naj se tej tožbi ugodi – Portugalski republiki naložiti plačilo stroškov.

22 – Glej zlasti člena 2 in 4 Direktive 2008/55.

VI – Predlog

75. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj razsodi tako:

1. Ker je Portugalska republika dividende, izplačane pokojninskim skladom s sedežem v državah članicah in v državah članicah Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992, obdavčila z višjo stopnjo, kot velja za dividende, izplačane pokojninskim skladom s sedežem na Portugalskem, ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru.

2. Portugalski republiki se naloži plačilo stroškov.