

Zadeva C-267/09

Evropska komisija

proti

Portugalski republiki

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosti pretok kapitala – ?len 56 ES in ?len 40 Sporazuma EGP – Omejitve – Neposredno obdav?enje – Dav?ni zavezanci nerezidenti – Obveznost imenovanja dav?nega zastopnika“

Povzetek sodbe

1. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Dav?na zakonodaja – Davek na dohodek – Dav?na ureditev, ki dav?ne zavezance nerezidente zavezuje, da imenujejo dav?nega zastopnika*

(?len 56 ES; Direktiva Sveta 77/799)

2. *Mednarodni sporazumi – Sporazum o ustanovitvi Evropskega gospodarskega prostora – Prosti pretok kapitala – Omejitve – Dav?na zakonodaja – Davek na dohodek – Dav?na ureditev, ki dav?ne zavezance nerezidente zavezuje, da imenujejo dav?nega zastopnika*

(Sporazum EGP, ?len 40; direktivi Sveta 77/799 in 2008/55)

1. ?eprav zagotovitev u?inkovitosti dav?nega nadzora in boja proti dav?nim utajam lahko pomeni nujni razlog javnega interesa, s katerim bi bila omejitev uresni?evanja temeljnih svoboš?in, zagotovljenih s Pogodbo, lahko upravi?ena, je tako upravi?enje lahko sprejeto le, ?e se nanaša na popolnoma umetne tvorbe, katerih cilj je izogniti se dav?ni zakonodaji, kar izklju?uje vsakršno splošno domnevo goljufije. Splošna domneva izogibanja pla?ilu davka ali dav?ne utaje ne zadostuje, da bi se upravi?il dav?ni ukrep, ki škoduje ciljem Pogodbe. Z obveznostjo imenovanja dav?nega zastopnika, ki se nanaša na vse dav?ne zavezance nerezidente z dohodki, za katere je treba oddati dav?no napoved, se za celotno kategorijo dav?nih zavezancev – samo zato, ker niso rezidenti – ustvarja domneva izogibanja pla?ilu davka ali dav?ne utaje, ki sama po sebi ne more upravi?iti škodovanja ciljem Pogodbe.

Taka obveznost pomeni omejitev prostega pretoka kapitala iz ?lena 56 ES, ki je ni mogo?e šteti za upravi?eno, saj presega to, kar je potrebno za dosego takega cilja, in ker ni dokazano, da mehanizmi medsebojne pomo?i, s katerimi vsaka država ?lanica razpolaga na podlagi Direktive 77/799 o medsebojni pomo?i pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposrednega in posrednega obdav?evanja, niso u?inkoviti za dosego tega cilja.

Zato država ?lanica, ki ohrani v veljavi dav?no ureditev, ki dav?ne zavezance nerezidente zavezuje, da imenujejo dav?nega zastopnika v tej državi ?lanici, ?e prejemajo dohodke, za katere je treba oddati dav?no napoved, ne izpolni obveznosti iz ?lena 56 ES.

(Glej to?ke 38, od 42 do 43, 53 in 61 ter to?ko 1 izreka.)

2. ?eprav je treba omejitve prostega pretoka kapitala med državljani držav ?lanic Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) presoјati glede na ?len 40 in Prilogo XII k navedenemu sporazumu, imajo te dolo?be enak pravni pomen kot po vsebini enake dolo?be ?lena

56 ES. Vendar sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri uresni?evanju svobode pretoka v Uniji, ni mogo?e v celoti prenesti na pretok kapitala med državami ?lanicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v druga?nih pravnih okoliš?inah.

Tako to, da je obveznost imenovanja dav?nega zastopnika, ki je v zakonodaji države ?lanice naložena nerezidentom, omejitev, ki ni upravi?ena glede na ?len 56 ES, ne pomeni, da taka omejitev ne more biti upravi?ena glede na ?len 40 Sporazuma EGP.

Ker namre?, prvi?, okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav ?lanic – ki je bil dolo?en z Direktivo 77/799 o medsebojni pomo?i pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposrednega in posrednega obdav?evanja in z Direktivo 2008/55 o vzajemni pomo?i pri izterjavi terjatev za dolo?ene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe – med pristojnimi organi teh držav in pristojnimi organi tretjih držav ne obstaja, ?e tretje države niso sklenile dogovora o medsebojni pomo?i, in drugi?, sporazumi, s katerimi je zadevna država ?lanica povezana z državami ?lanicami EGP, ki niso ?lanice Unije, dejansko ne vsebujejo dovolj u?inkovitih mehanizmov izmenjave informacij, s katerimi bi bilo mogo?e preverjati in nadzirati napovedi dav?nih zavezancev iz zadnjenavedenih držav, obveznost imenovanja dav?nega zastopnika, ?e se nanaša na dav?ne zavezance iz držav ?lanic Sporazuma EGP, ki niso ?lanice Unije, ne presega tega, kar je potrebno za doseg cilja zagotovitve u?inkovitosti dav?nega nadzora in boja proti dav?nim utajam.

(Glej to?ke 51, 52 in od 54 do 57.)

SODBA SODIŠ?A (?etri senat)

z dne 5. maja 2011(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosti pretok kapitala – ?len 56 ES in ?len 40 Sporazuma EGP – Omejitve – Neposredno obdav?enje – Dav?ni zavezanci nerezidenti – Obveznost imenovanja dav?nega zastopnika“

V zadevi C?267/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 226 ES, vložene 15. julija 2009,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in G. Braga da Cruz, zastopnika, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Portugalski republiki, ki jo zastopa L. Inez Fernandes, zastopnik,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Španije, ki jo zastopa M. Muñoz Pérez, zastopnik,

intervenientka,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, K. Schieman, L. Bay Larsen, sodnika, C. Toader in A. Prechal, sodnici,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 S to tožbo Komisija Evropskih Skupnosti Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Portugalska republika, ker je odobrila in ohranila v veljavi člen 130 zakonika o dohodnini (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, v nadaljevanju: CIRS), ki davčne zavezanke nerezidente zavezuje, da imenujejo davčnega zastopnika na Portugalskem, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES in 56 ES ter ustreznih členov Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Pravni okvir

Sporazum EGP

2 Člen 40 Sporazuma EGP določa:

„V okviru določb tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah [Evropske unije] ali državah [Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA)], ter nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena.“

3 V Prilogi XII k Sporazumu EGP z naslovom „Prosti pretok kapitala“ je sklic na Direktivo Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) (člen je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL L 178, str. 5). Na podlagi člena 1(1) te direktive se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I k tej direktivi.

Nacionalna ureditev

4 Člen 130 CIRS določa:

„Zastopniki

1. Nerezidenti z dohodki, ki se štejejo v dohodnino, ter rezidenti, ki zapustijo nacionalno ozemlje za več kot šest mesecev, za davčne namene imenujejo fizično ali pravno osebo s stalnim prebivališčem oziroma sedežem na Portugalskem, ki jih zastopa pred generalno davčno upravo in zagotavlja izpolnitev njihovih davčnih obveznosti.

2. Ob imenovanju iz odstavka 1, ki se opravi v okviru priglasitve za etka dejavnosti, sprememb ali davčnih registracij, mora biti izrecno naveden pristanek zastopnika.

3. V primeru nespoštovanja določb iz odstavka 1 – ne glede na sankcije, ki se jih uporabi v tem primeru – ni treba opraviti obveščanj, določenih v tem zakoniku, davčni zavezanci pa se s podatki, ki jih zadevajo, lahko seznanijo tako, da se obrnejo na pristojno službo.“

5 Uredba-zakon št. 463/79 z dne 30. novembra 1979 v besedilu, ki se uporabi v obravnavani zadevi, v členih 2 in 3 določa:

„člen 2

1. Zaradi dodelitve davčne identifikacijske številke se morajo vse fizične osebe z dohodki, ki so predmet obdavčenja, tudi če so oproščene plačila tega davka, vpisati pri davčni upravi ali pri službi za pomoč davkoplačevalcem. Za to predložijo pravilno izpolnjen obrazec v skladu z vzorcem št. 1, skupaj z vzorcem št. 3, če davčni zavezanec, ki ni rezident, imenuje davčnega zastopnika [...]

[...]

člen 3

[...]

5. Glede davčnih zavezancev, ki niso rezidenti in ki na portugalskem ozemlju prejemajo le dohodke, ki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom, vpis iz člena 2(1) opravijo davčni pooblašenci s predložitvijo standardiziranega obrazca, ki ga z odlokom sprejme finančni minister.“

6 Ta standardizirani obrazec je bil sprejet z odlokom št. 21.305/2003 (*Diário da República*, serija II, št. 256, z dne 5. novembra 2003, str. 16629), v katerem je določeno, da je ta dokument namenjen izključno vpisu za dodelitev davčne identifikacijske številke subjektom nerezidentom, ki na portugalskem ozemlju prejemajo le dohodke, ki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom, in se ne nanaša na subjekte – prav nerezidente – za katere velja zakonita obveznost pridobitve davčne identifikacijske številke. V istem odloku je poleg tega določeno, da je vpis obvezen za subjekte, ki morajo davek odtegniti pri viru.

7 V okrožnici generalne davčne uprave št. 14/93 z dne 31. maja 1993 je v točki 4 določeno:

„Imenovanje davčnega zastopnika ni obvezno, če nerezident na portugalskem ozemlju prejema zgolj dohodke, ki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom, če zaradi prejetja takih dohodkov ne nastanejo dodatne dolžnosti, ki jih mora izpolniti.“

Predhodni postopek

8 Komisija je na Portugalsko republiko 18. julija 2007 naslovila uradni opomin, v katerem je trdila, da bi obveznost nerezidentov, da imenujejo davčnega zastopnika s stalnim prebivališčem na Portugalskem, lahko bila nezdržljiva s pravom Skupnosti in Sporazumom EGP. Komisija je

namre? menila, da bi se zadevne dolo?be lahko pokazale za diskriminatorne in bi pomenile kršitev ?lenov 18 ES in 56 ES ter ustreznih ?lenov Sporazuma EGP.

9 Z dopisom z dne 18. oktobra 2007 je Portugalska republika izpodbijala te o?itke.

10 Komisija je 26. junija 2008 na Portugalsko republiko naslovila obrazloženo mnenje in jo pozvala, naj v roku dveh mesecev od prejetja tega mnenja sprejme ukrepe, ki so potrebni za uskladitev z njim.

11 Portugalska republika je z dopisom z dne 11. februarja 2009 odgovorila na to obrazloženo mnenje, v katerem je trdila, da dolo?be ?lena 130 CIRS niso nezdružljive s svoboš?inami, ki so priznane v Pogodbi ES in Sporazumu EGP, in da so upravi?ene z nujnimi razlogi javnega interesa, med katerimi je cilj zagotovitve u?inkovitosti dav?nega nadzora in boja proti dav?nim utajam.

12 Ker Komisija s temi pojasnili ni bila zadovoljna, se je odlo?ila za vložitev te tožbe.

Tožba

Trditve strank

13 Komisija trdi, da je s ?lenom 130 CIRS dolo?ena splošna obveznost imenovanja dav?nega zastopnika tako za nerezidente z dohodki, ki se štejejo v dohodnino, kot za rezidente, ki zapustijo nacionalno ozemlje za ve? kot šest mesecev. Po eni strani naj s tem splošnim in nedvoumnim pravilom nerezidenti, ki prejemajo zgolj dohodke, ki so obdav?eni s pri viru odtegnjenim davkom, ne bi bili oproš?eni te obveznosti. Izjeme, ki naj bi se po mnenju Portugalske republike nanašala na to kategorijo nerezidentov, naj ne bi bilo mogo?e izpeljati iz predpisov, na katere se sklicuje ta država ?lanica, in sicer uredbe-zakona št. 463/79 in odloka št. 21.305/2003. Ta obveznost naj bi bila dolo?ena le v preprosti okrožnici, ki glede na njen položaj v hierarhiji pravil ne more prevladati nad jasnimi dolo?bami ?lena 130 CIRS.

14 Po drugi strani je po mnenju Komisije za nerezidente, ki na Portugalskem prejemajo dohodke, za katere je treba oddati dav?no napoved, obveznost imenovanja dav?nega zastopnika v nasprotju s prostim gibanjem oseb in prostim pretokom kapitala, ker je ta obveznost lahko tako diskriminatorna kot nesorazmerna glede na želeni cilj zagotovitve u?inkovitosti dav?nega nadzora in boja proti dav?nim utajam. Namre?, poleg tega, da bi ta ovira za svobodno izbiro dav?nih zavezancev v praksi v ve?ini primerov povzro?ila finan?no obremenitev za nerezidente, bi bil ta postopek tudi prekomeren za doseg želenega cilja, ker bi bilo tega mogo?e dose?i tudi z uporabo Direktive Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomo?i pri izterjavi terjatev za dolo?ene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL L 150, str. 28) in Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposrednega in posrednega obdav?evanja (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799).

15 Glede položaja dav?nih zavezancev, ki so rezidenti tretjih držav ali držav, ki spadajo v Evropski gospodarski prostor (EGP) in niso ?lanice Unije, Komisija poudarja, prvi?, da sporazuma, ki jih je Portugalska republika sklenila s Kraljevino Norveško in Republiko Islandijo, že omogo?ata izmenjavo podatkov v dav?nih zadevah, in drugi?, da se zadevne zakonske dolo?be ob upoštevanju prava Unije lahko uporabijo le v primeru, da ti dav?ni zavezanci prebivajo v državi, ki s Portugalsko republiko ni sklenila sporazuma na podro?ju dvojnega obdav?evanja, v katerem bi bila dolo?ena taka izmenjava podatkov.

16 Komisija trdi tudi, da se je v tem primeru mogo?e u?inkovito sklicevati na ?len 18 ES in da

ta člen ne razlikuje med gospodarsko aktivnimi in neaktivnimi državljani. Obveznost, določena v členu 130 CIRS, ki ne velja zgolj za gospodarsko aktivne osebe, je tako diskriminatorna do vseh oseb, ki – nepravilno začasno – izvršujejo svojo pravico do prostega gibanja na ozemlju Skupnosti, ki jo zagotavlja člen 18 ES.

17 Portugalska republika izpodbija dopustnost dela utemeljitve Komisije. Ta naj bi namreč v repliki nejasno in neskladno predstavila svoj ožitek glede nerezidentov, za katere velja obdavčitev s pri viru odtegnjenim davkom. Poleg tega naj bi Komisija s trditvijo v tej repliki, da je člen 130 CIRS diskriminatoren ne samo do nerezidentov, ampak do vseh oseb, ki uresničujejo pravico do prostega gibanja, med postopkom navedla nov tožbeni razlog, s katerim je kršila zahteve iz člena 42(2) Poslovnika Sodišča. Poleg tega naj ne bi skladno in razumljivo navedla svojih ožitkov glede Sporazuma EGP, ker ni navedla, na katere člene tega sporazuma se sklicuje, in ker ta sporazum ne vsebuje določb, ki bi ustrezale členu 18 ES.

18 Portugalska republika v bistvu trdi, prvič, da se glede davčnih zavezancev, ki niso rezidenti in ki na Portugalskem prejemajo le dohodke, ki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom, Komisija za ugotovitev domnevne neizpolnitve obveznosti ne bi smela zanesti zgolj na besedilo člena 130 CIRS, ker ta določba, kot se dejansko razlaga in uporablja, za te davčne zavezance ne določa obveznosti imenovanja davčnega zastopnika.

19 Iz poenostavljenega postopka registracije, določenega v uredbi-zakonu št. 463/79 in odloku št. 21.305/2003, ki se uporablja za te zavezance, je razvidno, da je distribucijska podjetja kot „davčni pooblaščenici“ sama odvedejo davek pri viru, za kar odgovarjajo, tem zavezancem – ne nimajo dodatnih dolžnosti – ni treba imenovati davčnega zastopnika.

20 Drugič, glede nerezidentov, ki na Portugalskem prejemajo dohodke, za katere je treba oddati davčno napoved, Portugalska republika trdi, da ker je namen člena 130 CIRS zagotovitev učinkovite izpolnitve formalnosti zavezancev zunaj portugalskega ozemlja, ta ukrep ni diskriminatoren, saj se za rezidente uporablja pod enakimi pogoji kot za nerezidente. Poleg tega, ker naj nacionalna pravila ne bi določala odplačnosti zastopanja, v zadevni davčni zakonodaji odplačnost ni bila predvidena. Komisija naj zato ne bi smela domnevati obstoja finančne obremenitve in tako dokazovati domnevne neizpolnitve obveznosti.

21 Portugalska republika trdi tudi, da je pod pogoji, določenimi v členu 58(1) ES, namen člena 130 CIRS zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora in boj proti davčnim utajam, ki sta nujna razloga javnega interesa, s katerima je upravičeno omejevanje izvrševanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo. Obveznost zastopanja naj zato ne bi presegala tega, kar je v zvezi s tem potrebno, Direktiva 77/799, na katero se sklicuje Komisija, pa naj ne bi igrala nobene vloge glede spoštovanja te obveznosti s strani davčnega zavezanca. Poleg tega naj se ob upoštevanju nalog davčnega zastopnika, ki mora zgolj izpolniti dodatne formalne obveznosti, kot so predložitev napovedi in sprejem obvestil, Komisija ne bi mogla učinkovito sklicevati na Direktivo 2008/55, ki se nanaša na izterjavo davka in ki ni v nikakršni povezavi z nalogami tega zastopnika.

22 Portugalska republika dodaja, da se Komisija ne more učinkovito sklicevati na člen 18 ES, ki naj bi zadeval le gospodarsko neaktivne osebe, na katere se člen 130 CIRS ne nanaša. Nazadnje, glede držav, ki so članice Sporazuma EGP, naj ne bi bilo mogoče v celoti uporabiti sodne prakse glede omejitev prostega pretoka, ker okvir sodelovanja, določen v Direktivi 77/799, v tem kontekstu nikakor ne obstaja.

23 V intervencijski vlogi Kraljevina Španija predlaga zavrnitev tožbe iz istih razlogov kot Portugalska republika, pri čemer poudarja, da Komisija ni predložila dokaza za domnevno neizpolnitev obveznosti glede nerezidentov, katerih dohodki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom, zaradi česar naj bi bila ta neizpolnitev obveznosti, ki temelji na njeni lastni razlagi

zadevnega nacionalnega zakona, povsem teoretična.

24 Za ostale nerezidente naj se po mnenju Kraljevine Španije Komisija ne bi mogla sklicevati na člen 18 ES, ker naj ne bi dokazala, da se zadevni nacionalni ukrep uporablja za osebe, ki niso gospodarsko aktivne. Poleg tega naj ta ukrep ne bi bil niti diskriminatoren – ker položaj nerezidentov ni primerljiv s položajem rezidentov – niti nesorazmeren glede na želeni cilj, ki naj ga z direktivama, na kateri se sklicuje Komisija in ki sta, poleg tega, zaradi neuporabnosti v postopku spremembe, ne bi bilo mogoče doseči. Poleg tega naj Komisija ne bi predložila nobenega dokaza za to, da je uporaba portugalskega zakona o pretoku kapitala s tretjimi državami v nasprotju s Pogodbama. Nazadnje naj se direktivi o pomoči in sodelovanju v odnosih z državami članicami Sporazuma EGP ne bi uporabljali.

Presoja Sodišča

Dopustnost

25 Iz člena 38(1)(c) Poslovnika Sodišča in iz upoštevne sodne prakse je razvidno, da je treba v vsaki tožbi navesti predmet spora in kratek povzetek tožbenih razlogov ter da morajo biti te navedbe dovolj jasne in natančne, da toženi stranki omogočajo pripravo obrambe in Sodišču nadzor. Iz tega izhaja, da morajo biti temeljni elementi glede dejstev in prava, na katerih tožba temelji, skladno in razumljivo razvidni iz besedila vloge in da morajo biti tožbeni predlogi izraženi nedvoumno, da se prepriča, da bi Sodišče odločilo *ultra petita* ali da o očitku ne bi odločilo (glej zlasti sodbo z dne 14. januarja 2010 v zadevi Komisija proti češki republiki, C-343/08, ZOdl., str. I-275, točka 26 in navedena sodna praksa).

26 S to tožbo Komisija v skladu s tožbenimi predlogi predlaga, naj se ugotovi, da Portugalska republika ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi členov 18 ES in 56 ES ter ustreznih členov Sporazuma EGP.

27 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, prvič, da je iz tožbenih razlogov in trditev, navedenih v vlogi Komisije, jasno razvidno, da ta Portugalski republiki očita, da je ohranila v veljavi zakonske določbe, ki naj bi bile v nasprotju z načeli prostega pretoka, ki jih zagotavljajo navedeni členi Pogodbe ES in Sporazuma EGP.

28 Drugič, kar zadeva utemeljitev v zvezi s Sporazumom EGP, je treba ugotoviti, da ni sporno, da je vloga glede tega nejasna, saj je po navedbah kršitve členov 18 ES in 56 ES zatrjevana še „kršitev ustreznih členov“ tega sporazuma. Vendar po eni strani ni sporno, da je Komisija v repliki navedla, da se je nameravala sklicevati zgolj na kršitev člena 40 tega sporazuma. Po drugi strani je vsekakor treba poudariti, kot je razvidno iz točke 59 odgovora na tožbo Portugalske republike, da je očitno, da ta ni mogla napačno razumeti, da se oitek Komisije glede Sporazuma EGP dejansko nanaša na člen 40 tega sporazuma. V teh okoliščinah je Portugalska republika glede tega lahko upravičeno navedla razloge v svojo obrambo.

29 Tretjič, čeprav Portugalska republika navaja, da je zaradi trditev, ki jih je Komisija navedla v repliki, njena utemeljitev neskladna in nejasna, se ta presoja nanaša na utemeljenost teh trditev in ne vpliva na dopustnost tožbe, ker so očitki jasno navedeni.

30 Nazadnje, Komisija je s tem, da se je v repliki sklicevala na diskriminatornost izpodbijanega ukrepa tudi za rezidente, ki zanesljivo izvršujejo svojo pravico do prostega gibanja, zgolj odgovorila na trditev, ki jo je v obrambo navedla Portugalska republika, in sicer da morajo davčnega zastopnika imenovati tako rezidenti kot nerezidenti. Tega odgovora tako ni mogoče šteti za nov tožbeni razlog Komisije.

31 Iz zgornjih ugotovitev je zato razvidno, da je ta tožba dopustna.

Zatrjevana neizpolnitev obveznosti

32 Treba je preužiti, ali, kot trdi Komisija, Ÿlen 130 CIRS pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, zagotovljenega s Ÿlenom 56 ES in Ÿlenom 40 Sporazuma EGP, ter prostega gibanja oseb, zagotovljenega s Ÿlenom 18 ES.

– Kršitev Ÿlena 56(1) ES

33 Ni sporno, da Ÿlen 130 CIRS doloŸa obveznost imenovanja davŸnega zastopnika tako za nerezidente z dohodki, za katere je treba oddati davŸno napoved, kot za rezidente, ki zapustijo portugalsko ozemlje za veŸ kot Ÿest mesecev. Glede vpraŸanja, ali se s tako doloŸbo lahko ureja poloŸaj, ki spada na podroŸje uporabe Ÿlena 56 ES, je treba ugotoviti, da Portugalska republika ne izpodbija, da se obveznost iz Ÿlena 130 CIRS uporablja v primeru pretoka kapitala glede nepremiŸninskih naloŸb, na katerega se sklicuje Komisija.

34 V skladu z ustaljeno sodno prakso pretok kapitala zajema transakcije, s katerimi nerezidenti opravijo naloŸbe v nepremiŸnine na ozemlju drŸzave Ÿlanice, kot to izhaja iz nomenklature pretoka kapitala iz Priloge I k Direktivi Sveta 88/361, pri Ÿemer je ta nomenklatura obdrŸžala znaŸaj napotila za opredelitev pojma pretoka kapitala (glej sodbi z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, C-370/05, ZOdl., str. I-1129, toŸka 23, in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, toŸka 59).

35 Zato Ÿlen 130 CIRS posega na podroŸje uporabe tako Ÿlena 56(1) ES, ki na sploŸno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med drŸzavami Ÿlanicami, kot tudi Ÿlena 40 Sporazuma EGP, ki vsebuje enako prepoved omejitve pretoka kapitala v razmerjih med drŸzavami Ÿlanicami tega sporazuma, naj so te Ÿlanice Unije ali EFTE (v zvezi z zadnjim Ÿlenom glej sodbo z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Œtablissements Rimbaud, CŸ72/09, Ÿe neobjavljena v ZOdl., toŸka 21).

36 PoslediŸno je treba preužiti, ali obveznost, ki jo doloŸa Ÿlen 130 CIRS, pomeni omejitev pretoka kapitala.

37 Glede tega ni sporno, da Ÿlen 130 CIRS davŸnim zavezancem z obveznostjo imenovanja davŸnega zastopnika nalaga doloŸena ravnanja ter v praksi tudi stroŸke plaŸila temu zastopniku. Take zahteve za te davkoplaŸevalce pomenijo neprijetnost, ki bi jih lahko odvrnila od kapitalskih naloŸb na Portugalskem in zlasti od vlaganja v nepremiŸnine. Zato je treba to obveznost Ÿteti za omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s Ÿlenom 56(1) ES in Ÿlenom 40 Sporazuma EGP naŸeloma prepovedana.

38 Vendar s trditvijo, da je namen obveznosti imenovanja davŸnega zastopnika zagotovitev uŸinkovitosti davŸnega nadzora in boj proti davŸnim utajam v okviru davka na dohodek fiziŸnih oseb, se Portugalska republika sklicuje – Ÿesar Komisija ne izpodbija – na nujni razlog javnega interesa, s katerim bi bila omejitev izvrŸevanja temeljnih svoboŸŸin, zagotovljenih s Pogodbo, lahko upraviŸena (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo ELISA, toŸka 81, ter sodbi z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, toŸka 55, in z dne 11. junija 2009 v zdruŸenih zadevah X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in CŸ157/08, ZOdl., str. I-5093, toŸka 45).

39 Po mnenju Komisije je zahteva, določena v zadevni nacionalni zakonodaji, kljub temu nesorazmerna z želenimi cilji, ker za doseganje teh ciljev zadošajo mehanizmi iz Direktive 2008/55 in Direktive 77/799.

40 Glede Direktive 77/799 je treba opozoriti, da si v skladu s povezanimi določbami iz odstavkov 1, 3 in 4 člena 1 te direktive pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero zlasti davkov na dohodek. V skladu s členom 2 Direktive 77/799 se taka izmenjava informacij zgodi na podlagi zahteve pristojnega organa države članice. Kot je razvidno iz člena 3 te direktive, si za vrste primerov, ki se določijo v omenjeni direktivi, pristojni organi držav članic izmenjujejo informacije tudi samodejno, brez predhodne zahteve, v skladu s členom 4 te direktive pa celo na lastno pobudo. Nazadnje, v skladu s členom 11 Direktive 77/799 njene določbe ne ovirajo izpolnitve katerih koli širših obveznosti za izmenjavo informacij, ki bi lahko izhajale iz drugih pravnih predpisov (zgoraj navedena sodba ELISA, točke 39, 40 in 42).

41 Portugalska republika kljub temu trdi, da lahko zahtevo za predložitev informacij na podlagi člena 2 Direktive 77/799 vložijo le, če že razpolaga z zadostnimi informacijami, zaradi česar naj bi bilo upravičeno imenovanje davčnega zastopnika s stalnim prebivališčem na portugalskem ozemlju, od katerega bi lahko davčna uprava neposredno in osebno zahtevala, naj za račun davčnega zavezanca nerezidenta izpolni vse potrebne obveznosti glede napovedi.

42 Glede tega je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso upravičenost z bojem proti davčnim utajam lahko sprejeta le, če se nanaša na popolnoma umetne tvorbe, katerih cilj je izogniti se davčni zakonodaji, kar izključuje vsakršno splošno domnevo goljufije. Zato splošna domneva izogibanja plačila davka ali davčne utaje ne zadostuje za to, da bi se upravičil davčni ukrep, ki škoduje ciljem Pogodbe (zgoraj navedena sodba ELISA, točka 91 in navedena sodna praksa).

43 Ker se nanaša na vse davčne zavezanke nerezidente z dohodki, za katere je treba oddati davčno napoved, se z obveznostjo imenovanja davčnega zastopnika za celotno kategorijo davčnih zavezancev – zgolj zato, ker niso rezidenti – ustvarja domneva izogibanja plačila davka ali davčne utaje, ki sama po sebi ne more upravičiti škodovanja ciljem Pogodbe, ki jo povzroča taka obveznost.

44 Poleg tega, če so bili podatki o obdavčljivem premoženju prikriti davčnim organom države članice in ti nimajo na voljo nobenih indicev, na podlagi katerih bi bilo mogoče zaleti preiskavo, iz tega ne sledi, da bi bilo z obveznostjo imenovanja davčnega zastopnika kot tako mogoče zagotoviti odkritje takih indicev in dopolniti domnevne pomanjkljivosti mehanizmov izmenjave informacij iz Direktive 77/799.

45 Tako ni dokazano, da v primeru, ko davčni zavezanec, ki ni portugalski rezident, ne bi izpolnil obveznosti oddaje in bi bilo jasno, da davka ni plačal, mehanizmi medsebojne pomoči pristojnih davčnih organov držav članic, na katere se sklicuje Komisija in ki so za področje neposrednih davkov določeni v Direktivi 77/799, niso dovolj učinkoviti za njihovo izterjavo. Zato ni treba preveriti, ali enako velja glede mehanizmov, ki jih na področju izterjave teh davkov določa Direktiva 2008/55, tudi če bi se ta *ratione temporis* uporabila v obravnavani zadevi.

46 Iz tega izhaja, da obveznost imenovanja davčnega zastopnika presega to, kar je potrebno za doseganje cilja, in sicer boja proti davčnim utajam, zato Komisija utemeljeno trdi, da ta obveznost za davčne zavezanke nerezidente z dohodki, glede katerih je treba oddati davčno napoved, pomeni neupravičeno omejitev prostega pretoka kapitala, ki ga določa člen 56 ES.

47 Poleg tega imenovanje davčnega zastopnika ni ne primeren ne nujen odgovor na „praktičen problem“, da je – po mnenju Portugalske republike – zaradi fizične razdalje med davčnimi zavezanci nerezidenti in zadevnimi upravnimi organi nemogoče ohranjati neposredne odnose med njimi in je zaradi te razdalje ogroženo učinkovito delovanje teh organov. Glede na to, da obstajajo moderna sredstva komuniciranja, bi bilo namreč mogoče davčnim zavezancem nerezidentom naložiti obveznost, da portugalskim davčnim organom sporočijo naslov v državi članici, ki ni Portugalska republika, za pošiljanje vseh obvestil teh davčnih organov. Kot ugotavlja Komisija, v primeru, ko je dejanska prisotnost davčnega zavezanca nujna, zadošča, da se mu prizna možnost, da imenuje davčnega zastopnika, namesto da se naloži splošna obveznost imenovanja takega zastopnika.

48 Nasprotno je treba ugotoviti, da – kot trdi Portugalska republika – obveznost imenovanja davčnega zastopnika, ki ga določa člen 130 CIRS zaradi – kot je pojasnjeno v tem členu – zastopanja nerezidentov pred generalno davčno upravo in zagotovitve izpolnitve njihovih davčnih obveznosti, ne velja za davčne zavezance, ki prejemajo zgolj dohodke, ki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom, za katere ni treba oddati davčne napovedi.

49 Jasno je namreč, da na podlagi povezanih določb člena 3(5) uredbe-zakona št. 463/79 in odloka št. 21.305/2003 davčni pooblaščenki, ki so subjekti, ki odtegnejo davek od dohodkov, za katere velja taka odtegnitev, ta davek plačajo v imenu in za račun teh zavezancev. Za to se morajo tudi sami vpisati pri davčni upravi in tako pred to že zastopajo svoje zavezance in zanje izpolnjujejo vse formalnosti prijave glede njihovih dohodkov. Zato Komisija ne more učinkovito trditi, da ta ukrep izhaja zgolj iz okrožnice št. 14/93, ki glede na svojo pravno vrednost zadevnim davčnim zavezancem ne omogoča, da jasno opredelijo svoj položaj glede obveznosti, določene v členu 130 CIRS. Pod temi pogoji neizpolnitve obveznosti, ugotovljene v točki 46 te sodbe, glede določb člena 56 ES ni mogoče šteti za dokazano za nerezidente, ki prejemajo zgolj dohodke, ki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom.

– Kršitev člena 40 Sporazuma EGP

50 Eden od glavnih ciljev Sporazuma EGP je kar najbolj uresničiti prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v celotnem EGP, tako da se notranji trg z ozemlja Unije razširi na države EFTE. V tem smislu ima več določb navedenega sporazuma namen zagotoviti čim bolj enotno razlago tega sporazuma za celotni EGP (glej Mnenje 1/92 z dne 10. aprila 1992, Recueil, str. I-2821). Pri tem je Sodišče tisto, ki pazi na enotno razlago določb Sporazuma EGP, ki so po vsebini enake določbam Pogodbe, v državah članicah (sodbi z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, str. I-9743, točka 29, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 65).

51 Iz tega je razvidno, da prav je treba ovire prostega pretoka kapitala med državljani držav članic Sporazuma EGP presoati glede na člen 40 in Prilogo XII k navedenemu sporazumu, imajo te določbe enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe člena 56 ES (glej sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 33, in zgoraj navedena sodba Komisija proti Italiji, točka 66).

52 Zato in iz razlogov, navedenih pri preučitvi tožbe Komisije glede na člen 56(1) ES, je treba ugotoviti, da obveznost imenovanja davčnega zastopnika, ki je v portugalski zakonodaji naložena nerezidentom, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 40 Sporazuma EGP.

53 Ugotoviti je treba tudi, da – kot je razvidno iz točk 43 do 46 te sodbe – te omejitve zaradi nujnih razlogov javnega interesa za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam glede na člen 56 ni mogoče šteti za upravičeno, ker presega to, kar je potrebno

za doseg takega cilja in ker ni dokazano, da mehanizmi medsebojne pomoči pristojnih davčnih organov držav članic na področju neposrednih davkov, s katerimi Portugalska republika razpolaga na podlagi Direktive 77/799, niso učinkoviti za doseg tega cilja.

54 Vendar kot je Sodišče že razsodilo, sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri izvrševanju svobode pretoka v Uniji, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v drugačnih pravnih okoliščinah (glej zgoraj navedeni sodbi A, točka 60, in Komisija proti Italiji, točka 69).

55 V obravnavani zadevi je treba poudariti, da med pristojnimi organi držav članic in pristojnimi organi tretjih držav ne obstaja okvir sodelovanja, ki je bil določen z Direktivo 77/799 ter tudi z Direktivo 2008/55, če bi bila ta upoštevna v obravnavani zadevi, če tretje države niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči.

56 Glede tega, ker se je Komisija v svojem odgovoru na stališča španske vlade, ki jih je ta podala v intervencijski vlogi v podporo predlogov Portugalske republike, omejila na zelo splošno sklicevanje na sporazume, s katerimi je Portugalska republika povezana z državami članicami EGP, ki niso članice Unije, Komisija ni dokazala, da ti sporazumi dejansko vsebujejo dovolj učinkovite mehanizme izmenjave informacij, s katerimi bi bilo mogoče preverjati in nadzirati napovedi davčnih zavezancev iz teh držav.

57 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da obveznost imenovanja davčnega zastopnika, če se nanaša na davčne zavezance iz držav članic Sporazuma EGP, ki niso članice Unije, ne presega tega, kar je potrebno za doseg cilja zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam.

58 Tožbo je treba zato v delu, v katerem se nanaša na to, da Portugalska republika krši obveznosti iz člena 40 Sporazuma EGP, zavrnilo.

– Kršitev člena 18 ES

59 Komisija poleg tega Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Portugalska republika ni izpolnila obveznosti iz člena 18 ES.

60 Ker določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala nasprotujejo sporni zakonodaji, te ni treba ločeno preučiti glede na člen 18 ES, ki se nanaša na prosto gibanje oseb (glej po analogiji sodbo z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 45).

61 Glede na vse zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da Portugalska republika s tem, da je odobrila in ohranila v veljavi člen 130 CIRS, ki davčne zavezance nerezidente zavezuje, da – če prejemajo dohodke, za katere je treba oddati davčno napoved – imenujejo davčnega zastopnika na Portugalskem, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES.

Stroški

62 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Na podlagi člena 69(3) Poslovnika lahko Sodišče odloči, da se stroški delijo ali da vsaka stranka nosi svoje stroške, če vsaka stranka uspe samo deloma ali v izjemnih okoliščinah.

63 V tem sporu je treba upoštevati dejstvo, da očitki Komisije glede, prvič, zahtev iz člena 56 ES v zvezi z davčnimi zavezanci, ki prejemajo zgolj dohodke, ki so obdavčeni s pri viru odtegnjenim davkom, in drugič, glede zahtev iz Sporazuma EGP, niso bili sprejeti.

64 Portugalski republiki je zato treba naložiti tri četrtine vseh stroškov, Komisiji pa preostalo četrtino.

65 V skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Poslovnika država članica, ki se kot intervenientka udeleži postopka, nosi svoje stroške. Kraljevina Španija zato nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

- 1. Portugalska republika s tem, da je odobrila in ohranila v veljavi člen 130 zakonika o dohodnini (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ki davčne zavezance nerezidente zavezuje, da – če prejemajo dohodke, za katere je treba oddati davčno napoved – imenujejo davčnega zastopnika na Portugalskem, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES.**
- 2. V preostalem se tožba zavrne.**
- 3. Portugalska republika nosi tri četrtine vseh stroškov. Evropska komisija nosi preostalo četrtino stroškov.**
- 4. Kraljevina Španija nosi svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: portugalsčina.