

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 6 pa?dziernika 2011 r.(*)

Uchybienie zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego – Artyku? 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG – Swobodny przep?yw kapita?u – Krajowe i zagraniczne fundusze emerytalne – Podatek dochodowy od osób prawnych – Dywidendy – Zwolnienie – Odmienne traktowanie

W sprawie C?493/09

maj?cej za przedmiot skarg? o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego, wniesion? w dniu 1 grudnia 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala oraz M. Afonso, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, z adresem do dor?cze? w Luksemburgu,

strona skar??ca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Ineza Fernandesa oraz H. Ferreir?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

strona pozwana,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes, J.J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca) i M. Safjan, s?dzowie,

rzecznik generalny: P Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 marca 2011 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 maja 2011 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Przez swoj? skarg? Komisja Europejska wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e poprzez opodatkowywanie dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne nieb?d?ce rezydentami wed?ug stawki wy?szej ni? stawka stosowana do dywidend otrzymywanych przez fundusze emerytalne b?d?ce rezydentami portugalskimi Republika Portugalska uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 63 TFUE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Ramy prawne

2 Na podstawie art. 16 ust. 1 Estatuto dos Beneficios Fiscais (statutu korzyści podatkowych, zwanego dalej „EBF”) dochody osiągnięte 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 jedynie z tytułu dochodów osiągniętych na terytorium portugalskim. Artykuł 80 ust. 4 lit. c) CIRC stanowi, że stawka IRC wynosi 20%, z zastrzeżeniem, w odpowiednim wypadku, stosowania postanowień konwencji zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania.

5 Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. c) pkt 3 CIRC dochody z inwestycji kapitałowych, których dłużej 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 IRC będący przedmiotem niniejszej sprawy jest pobierany jako ostateczny podatek u źródła przychodów, zgodnie z art. 88 ust. 1 lit. c), art. 88 ust. 3 lit. b) i art. 88 ust. 5 CIRC.

7 Zgodnie z art. 88 ust. 11 CIRC:

„W sposób odrębny są opodatkowane według stawki 20-procentowej zyski wypłacone 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”.

8 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”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

9 W dniu 23 marca 2007 r. Komisja skierowała do Republiki Portugalskiej wezwanie do usunięcia uchybień, w którym zarzuciła jej niezgodność portugalskich przepisów podatkowych dotyczących traktowania pod względem podatkowym dywidend i odsetek otrzymanych przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami portugalskimi z art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG.

10 Nieusatysfakcjonowana odpowiedź Republiki Portugalskiej z dnia 18 czerwca 2007 r.,

Komisja skierowała do tego państwa w dniu 8 maja 2008 r. uzasadnioną opinię, w której wezwała Republikę Portugalską do przyjęcia niezbędnych środków w celu zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od daty jej otrzymania.

11 W odpowiedzi z dnia 14 sierpnia 2008 r. Republika Portugalska przyznała, że sporny system podatkowy stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału, lecz uznała, że ograniczenie to jest uzasadnione w świetle prawa Unii. W szczególności podniosła, że korzystniejszy system podatkowy zastrzeżony dla funduszy emerytalnych z siedzibą w Portugalii kompensuje szczególne obowiązki, które na nich ciąży.

12 Nieusatysfakcjonowana taką odpowiedzią, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę o uchybienie.

Postępowanie przed Trybunałem

13 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 działania Komisji.

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

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

15 Komisja twierdzi, że portugalski system podatkowy stosowany do funduszy emerytalnych ustanawia odmienne traktowanie w zależności od miejsca siedziby tych funduszy. W ten sposób dywidendy wypłacone funduszom utworzonym i działającym zgodnie z portugalskimi przepisami są całkowicie zwolnione z IRC, podczas gdy dywidendy wypłacone funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami podlegają temu podatkowi.

16 Komisja twierdzi, że owo odmienne traktowanie stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału, w zakresie w jakim inwestycje funduszy emerytalnych niebędących rezydentami w portugalskie spółki stały się mniej atrakcyjne.

17 Tytułem wstępu Republika Portugalska wyjaśnia, że na podstawie art. 88 ust. 11 CIRC brak jest odmiennego traktowania pomiędzy funduszami emerytalnymi będącymi rezydentami a funduszami emerytalnymi niebędącymi rezydentami, gdy wypłacone dywidendy wynikają z udziałów posiadanych przez otrzymujące je fundusze przez okres krótszy niż jeden rok, ponieważ dochody te są w obydwu przypadkach opodatkowane podatkiem IRC.

18 W pozostałych przypadkach Republika Portugalska przyznaje istnienie ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, jednakże podnosi, że jest ono uzasadnione z dwóch względów.

19 Po pierwsze, system podatkowy dotyczący funduszy emerytalnych jest uzasadniony celami ochrony spójności podatkowej. W ten sposób zwolnienie przychodów portugalskich funduszy inwestycyjnych jest kompensowane przez opodatkowanie emerytur wypłaconych 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.

20 Po drugie, Republika Portugalska podniosła również, że ograniczenie zwolnienia z IRC do funduszy emerytalnych będących rezydentami opiera się na wymogach związanych ze

skuteczności kontroli podatkowych. W ten sposób przesłanki prawne pozwalające na korzystanie z tego zwolnienia wymagają, aby fundusze z niego korzystające mogły być kontrolowane bezpośrednio przez portugalskie organy podatkowe.

21 Tak więc portugalskie fundusze zostają poddane nie tylko szczególnie surowym wymogom ostrożności i wymogom ochrony inwestorów na podstawie dyrektywy 2003/41/WE 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), ale także dodatkowym przesłankom właściwym dla prawa portugalskiego, w szczególności w dziedzinie odpowiedzialności finansowej. I tak art. 16 ust. 4 EBF przewiduje w szczególności, że spółki zarządzające funduszami emerytalnymi są głównymi odpowiedzialnymi za długi podatkowe funduszy lub zarządzanych przez nie majątków.

22 Tymczasem kontrola tych elementów miałyby być szczególnie złoźona 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 niezbędy byłyby 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 trzecim będącym stroną porozumienia EOG, ponieważ przepisy Unii dotyczące współpracy w dziedzinie podatków nie mają zastosowania w tym kontekście.

23 W odpowiedzi na te argumenty Komisja podnosi, po pierwsze, że nie można zgodzić się z uzasadnieniem dotyczącym spójności, jeżeli chodzi o ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wprowadzone przez portugalski system opodatkowania funduszy emerytalnych.

24 Otóż z jednej strony podatek pobierany od dochodów funduszy emerytalnych niebędących rezydentami nie stanowi bezpośredniego źródła finansowania systemu ubezpieczeń społecznych; zaś z drugiej strony kompensata utraty wpływów podatkowych wynikających ze zwolnienia z podatku IRC za pomocą opodatkowania emerytur następuje rzeczywiście jedynie w przypadku, gdy emeryci są rezydentami portugalskimi.

25 Po drugie, Komisja twierdzi, że sporne ograniczenie nie może zostać uzasadnione przez względy związane ze skutecznością kontroli podatkowych.

26 W rzeczywistości z jednej strony podnoszona przewaga konkurencyjna, z której miałyby korzystać fundusze niebędące rezydentami, w dziedzinie wymogów, jakie powinny być przestrzegane, nie może uzasadniać tego, aby stosować wobec nich mniej korzystne traktowanie pod względem podatkowym.

27 Z drugiej strony nie można uznać, że traktowanie pod względem podatkowym zastrzeżone dla funduszy emerytalnych niebędących rezydentami ma na celu ochronę spółek, w jakie one inwestują, lub te jednostek będących portugalskimi rezydentami. Ma ono na celu jedynie ograniczenie korzystania ze zwolnienia z IRC do funduszy emerytalnych będących rezydentami, nie pozostawiając funduszom niebędącym rezydentami możliwości udowodnienia, że oferują one gwarancje równoważne z gwarancjami, jakie oferują fundusze będące rezydentami. W związku z tym w celu zapewnienia realizacji celów przedstawionych przez Republikę Portugalską wystarczające byłoby zażądanie od 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 trzecich należących do EOG, umożliwiają organom portugalskim dokonanie koniecznych weryfikacji, a nawet odzyskanie należnego dęgu

podatkowego.

Ocena Trybuna?u

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u

28 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e do ?rodków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE zaliczaj? si?, jako ograniczenia w przep?ywie kapita?u, ?rodki mog?ce zniech?ca? osoby niemaj?ce miejsca zamieszkania ani siedziby w danym pa?stwie do dokonania inwestycji w danym pa?stwie cz?onkowskim lub mog?ce zniech?ci? osoby maj?ce miejsce zamieszkania lub siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim do dokonywania inwestycji w innych pa?stwach (wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach po??czonych C?436/08 i 437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I?305, pkt 50).

29 Je?eli chodzi o to, czy sporne uregulowanie krajowe stanowi ograniczenie w przep?ywie kapita?u, to nale?y stwierdzi?, ?e aby nie podlega? podatkowi IRC, dywidendy wyp?acane funduszom emerytalnym przez spółki maj?ce siedzib? na terytorium portugalskim musz? spe?nia? dwa warunki. Po pierwsze, musz? by? wyp?acane funduszom emerytalnym utworzonym i dzia?aj?cym zgodnie z prawem portugalskim. Po drugie, dywidendy te musz? by? wyp?acane z tytu?u udziałów lub akcji, które pozostawa?y nieprzerwanie w r?kach tego samego funduszu emerytalnego w trakcie minimalnego okresu wynosz?cego jeden rok poprzedzaj?cy wyp?at? dywidendy lub zachowane przez czas niezbdny dla zako?czenia tego okresu.

30 Z powy?szego wynika, ?e ze wzgl?du na pierwszy warunek przewidziany przez sporne uregulowanie krajowe inwestycja, jakiej móg?by dokona? w spółk? portugalsk? fundusz emerytalny niebd?cy rezydentem, jest mniej atrakcyjna ni? inwestycja, której móg?by dokona? fundusz krajowy b?d?cy rezydentem. W rzeczywisto?ci bowiem tylko w tym pierwszym przypadku dywidendy wyp?acane przez spółk? portugalsk? b?d? opodatkowane w wysoko?ci 20% z tytu?u podatku VAT, nawet je?eli dotycz? one udziałów lub akcji, które pozostawa?y w r?kach tego funduszu w minimalnym okresie wynosz?cym rok poprzedzaj?cy pozostawienie tych dywidend do dyspozycji. Owa ró?nica w traktowaniu skutkuje zniech?ceniem funduszy emerytalnych niebd?cych rezydentami do inwestowania w spółki portugalskie, a osób oszcz?dzaj?cych zamieszka?ych w Portugalii – do inwestowania w takie fundusze emerytalne.

31 To odmienne traktowanie nie istnieje jednak?e wówczas, gdy dywidendy wyp?acane przez spółk? b?d?c? rezydentem wynikaj? z udziałów w spółkach, które nie znajdowa?y si? w posiadaniu podatnika w okresie jednego roku poprzedzaj?cego dat? wyp?aty dywidend. W rzeczywisto?ci bowiem zgodnie z art. 88 ust. 11 CIRC zwolnienie przewidziane w art. 16 ust. 1 EBF nie ma zastosowania w tych okoliczno?ciach, tak ?e dywidendy s? opodatkowywane podatkiem IRC niezale?nie od siedziby funduszy emerytalnych, którym s? one wyp?acane.

32 W tych okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e je?eli chodzi o opodatkowanie dywidend wyp?acanych przez spółki maj?ce siedzib? na terytorium portugalskim z tytu?u udziałów lub akcji posiadanych przez fundusze emerytalne w trakcie jednego roku sporne uregulowanie stanowi ograniczenie w swobodnym przep?ywie kapita?u co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

W przedmiocie wzgl?dów mog?cych uzasadnia? sporne uregulowanie

33 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przepisy krajowe ograniczaj?ce swobodny przep?yw kapita?u mog? by? uzasadnione wzgl?dami wymienionymi w art. 63 TFUE lub nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, pod warunkiem ?e s? one w?a?ciwe dla zagwarantowania osi?gni?cia zamierzonego przez nie celu i nie wykraczaj? poza to, co jest konieczne dla jego osi?gni?cia (wyrok z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C?233/09 Dijkman i

Dijkman-Lavaleije, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Zdaniem Republiki Portugalskiej sporne przepisy s? uzasadnione wzgl?dami dotycz?cymi konieczno?ci ochrony, po pierwsze, sp?jno?ci podatkowej, i po drugie, skuteczno?ci kontroli wymog?w, jakie powinien spe?nia? fundusz emerytalny, aby m?c skorzysta? ze spornego zwolnienia z podatku od os?b prawnych.

– W przedmiocie celu dotycz?cego konieczno?ci zachowania sp?jno?ci podatkowej

35 Nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? przyzna? ju?, i? konieczno?? ochrony sp?jno?ci systemu podatkowego mo?e uzasadnia? ograniczenie wykonywania swob?d podstawowych zagwarantowanych przez traktat WE (wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C?418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I?8947, pkt 43; ww. wyrok w sprawie Dijkman i Dijkman-Lavaleije, pkt 54).

36 Niemniej jednak aby argument oparty na takim uzasadnieniu by? skuteczny, Trybuna? wymaga wykazania istnienia bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy dan? korzy?ci? podatkow? a wyr?wnaniem tej korzy?ci przez okre?lone obci??enie podatkowe, przy czym bezpo?redni charakter tego zwi?zku powinien by? oceniany z punktu widzenia celu spornych przepis?w (zob. ww. wyroki: w sprawie Papillon, pkt 44; a tak?e w sprawie Dijkman i Dijkman-Lavaleije, pkt 55).

37 W tej kwestii Republika Portugalska nie wykaza?a w wymagany prawem spos?b istnienia takiego zwi?zku, ograniczaj?c si? do wskazania, ?e zwolnienie z podatku od os?b prawnych kompensuje podatek dochodowy nale?ny od os?b, kt?re przyst?pi?y do funduszu emerytalnego z siedzib? w Portugalii, z tytu?u otrzymywanych przez nie emerytur oraz ?e umo?liwia on w ten spos?b zapobieganie podw?jnym opodatkowaniu tych dochod?w.

38 Ponadto nale?y stwierdzi?, po pierwsze, ?e ze spornego uregulowania nie wynika, ?e zyski wyp?acane beneficjentom zamieszka?ym w Portugalii przez fundusze emerytalne nieb?d?ce rezydentami nie podlegaj? podatkowi dochodowemu. W zwi?zku z tym w takich okoliczno?ciach dywidendy wyp?acane funduszom nieb?d?cym rezydentami s? opodatkowywane podatkiem dochodowym od os?b prawnych, a kwoty wyp?acane beneficjentom b?d?cym rezydentami s? opodatkowane podatkiem dochodowym.

39 Po drugie, je?eli fundusz b?d?cy rezydentem wyp?aca zyski beneficjentowi nieb?d?cemu rezydentem, otrzymane przez niego dywidendy s? zwolnione z podatku od os?b prawnych, niezale?nie od podatkowego traktowania zastrze?onego dla zysk?w wyp?acanych przez ten fundusz w pa?stwie zamieszkania osoby otrzymuj?cej te zyski.

40 Ponadto, je?eli chodzi o argument dotycz?cy konieczno?ci zapewnienia ci?g?o?ci portugalskiemu systemowi emerytalnemu, Republika Portugalska nie przedstawi?a ?adnego dowodu pozwalaj?cego na ustalenie, w jakim zakresie okoliczno?? zwolnienia z podatku dochodowego od os?b prawnych dywidend wyp?acanych funduszom nieb?d?cym rezydentami jest w stanie podwa?y? finansowanie tego systemu.

41 W zwi?zku z tym, z uwagi na argumenty przedstawione przez Republik? Portugalsk?, nie mo?e ona powo?ywa? si? na konieczno?? zachowania sp?jno?ci podatkowej w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u, jakie wynika ze spornego uregulowania.

– W przedmiocie celu dotycz?cego konieczno?ci zagwarantowania skuteczno?ci kontroli

42 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e konieczno?? zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych stanowi nadrz?dny wzgl?d interesu og?lnego mog?cy uzasadnia? ograniczenie wykonywania swob?d podstawowych zagwarantowanych przez traktat (ww. wyrok w sprawie

Dijkman i Dijkman-Lavaleije, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Zdaniem Republiki Portugalskiej zwolnienie z podatku IRC stanowi wynagrodzenie w zamian za przestrzeganie przez fundusz emerytalny wymogów przewidzianych przez dyrektywę 2003/41 i przepisy portugalskie.

44 W szczególności warunki, jakie muszą spełnić fundusze emerytalne będące rezydentami w celu korzystania ze zwolnienia z podatku IRC, zmierzają do zapewnienia ciągłości portugalskiego systemu emerytalnego poprzez poddanie tych funduszy szczególnie ścisłym wymogom w dziedzinie zarządzania, funkcjonowania, kapitalizacji i odpowiedzialności finansowej. Za kontrola tych wymogów przez organ podatkowy jest możliwa tylko wtedy, gdy owe fundusze emerytalne mają siedzibę w Portugalii.

45 W tym zakresie należy jednak stwierdzić, że sporne uregulowanie wyklucza zasadniczo fundusze emerytalne będące rezydentami z korzystania ze zwolnienia z podatku IRC bez przyznania im możliwości udowodnienia, iż spełniają wymogi ustalone przez przepisy portugalskie. W związku z tym Republika Portugalska nie może twierdzić, że podniesiona różnica pomiędzy traktowaniem funduszy będących rezydentami, a traktowaniem zastrzeżonym na rzecz funduszy będących rezydentami w dziedzinie zwolnienia z podatku VAT jest wynagrodzeniem za przestrzeganie przez pierwsze z tych funduszy wymogów przewidzianych przez rzeczne przepisy. W rzeczywistości bowiem fundusze emerytalne będące rezydentami są w każdym wypadku wyłączone z korzystania z tego zwolnienia, nawet wówczas, gdy spełniają one wymogi wymagane dla jego otrzymania.

46 Tymczasem uregulowanie krajowe, które uniemożliwia funduszowi emerytalnemu w bezwarunkowy sposób przedstawienie dowodów na to, iż spełnia on wymogi, które pozwalająby mu na korzystanie ze zwolnienia z podatku IRC, gdyby miał siedzibę w Portugalii, nie może być uzasadnione skuteczności kontroli podatkowych. W rzeczywistości bowiem nie można a priori wykluczyć, że fundusz emerytalny mający siedzibę w innym państwie członkowskim niż Republika Portugalska będzie w stanie przedstawić odpowiednie dowody umożliwiające portugalskim organom podatkowym sprawdzenie w sposób pewny i precyzyjny, że spełnia on wymogi równoważne wymogom przewidzianym przez przepisy portugalskie w państwie ich siedziby.

47 Taka ocena dotyczy państw członkowskich Unii Europejskiej i państw członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) tym bardziej, jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 57 i 58 opinii, że rozporządzenie z mocą ustawy nr 12/2006, na które powołuje się Republika Portugalska w odpowiedzi na skargę, ma na celu transpozycję dyrektywy 2003/41, której zastosowanie zostało rozciągnięte na państwa członkowskie EOG.

48 W każdym wypadku bezwarunkowa niemożność skorzystania przez fundusze emerytalne będące rezydentami ze zwolnienia przyznanego funduszom emerytalnym będącym portugalskimi rezydentami również nie może zostać uznana za proporcjonalną ze względu na trudności, na które powołuje się Republika Portugalska, w zakresie zbierania odpowiednich informacji i windykacji długu podatkowego.

49 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, jeżeli chodzi o fundusze mające siedzibę w państwie członkowskim innym niż Portugalia, to dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy w sądach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), a także dyrektywa Rady 2008/55/WE 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), oferują organom portugalskim ramy współpracy i pomocy umożliwiające im uzyskanie wymaganych informacji na

podstawie przepisów krajowych, a także sposoby ewentualnej windykacji d?ugu podatkowego od funduszy emerytalnych nieb?d?cych rezydentami.

50 Po drugie, je?eli chodzi o fundusze emerytalne z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim EOG, to o ile prawd? jest, ?e mechanizmy opisane w poprzednim punkcie niniejszego wyroku nie znajduj? do nich zastosowania, to jednak nale?y stwierdzi?, ?e sporne z jednej strony uregulowanie nie uzale?nia korzystania ze zwolnienia z podatku od osób prawnych od istnienia dwustronnej umowy o pomocy pomi?dzy Republik? Portugalsk? a pa?stwem cz?onkowskim EOG, która umo?liwi?aby wspó?prac? i pomoc równowa?n? wspó?pracy i pomocy wprowadzonej pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi Unii, a z drugiej strony, tak jak to podniós? rzecznik generalny w pkt 70 opinii, w celu zapewnienia windykacji d?ugów podatkowych mo?na by?o przewidzie? ?rodki mniej restrykcyjne dla swobody przep?ywu kapita?u ni? sporne uregulowanie, takie jak obowi?zek z?o?enia a priori gwarancji finansowych koniecznych dla zap?aty tych d?ugów.

51 Z powy?szego wynika, ?e ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u wynikaj?ce ze spornego uregulowania nie mo?e zosta? uzasadnione wzgl?dami przywo?anymi przez Republik? Portugalsk?.

52 W tych okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e zastrzegaj?c korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych jedynie na rzecz funduszy emerytalnych maj?cych siedzib? na terytorium portugalskim, Republika Portugalska uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG.

W przedmiocie kosztów

53 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obci???ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Poniewa? Komisja wnios?a o obci???enie Republiki Portugalskiej kosztami post?powania, a Republika Portugalska przegra?a spraw?, nale?y obci???y? j? kosztami post?powania.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Zastrzegaj?c korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych jedynie na rzecz funduszy emerytalnych maj?cych siedzib? na terytorium portugalskim, Republika Portugalska uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 63 TFUE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**

2) **Republika Portugalska zostaje obci???ona kosztami post?powania.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: portugalski.