

Kohtuasi C-493/09

Euroopa Komisjon

versus

Portugali Vabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – ELTL artikkel 63 ja EMP lepingu artikkel 40 – Kapitali vaba liikumine – Välismaised ja siseriiklikud pensionifondid – Ettevõtte tulumaks – Dividendid – Maksuvabastus – Erinev kohtlemine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks

(ELTL artikkel 63; EMP leping, artikkel 40)

Liikmesriik, kes võimaldab ettevõtete tulumaksuvabastust üksnes enda territooriumil asuvatele pensionifondidele, rikub ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

Sellistest õigusnormidest tulenevalt on investering, mille võib teha residendist äriühingusse mitteresidendist pensionifond, vähem atraktiivne kui see investering, mida võiks teha residendist pensionifond. Selline erinev kohtlemine toob kaasa mitteresidendist pensionifondide huvi vähenemise investeerida residendist äriühingutesse ja residendist hoiustajate huvi vähenemise investeerida sellistesse pensionifondidesse.

Sellist kapitali vaba liikumise piirangut ei õigusta siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus, kui ei ole piisavalt tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel; otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist lähtudes.

Lisaks, kui ettevõtete tulumaksuvabastus on tasu pensionifondidele selle eest, et nad järgivad juhtimise, toimimise, kapitaliseerimise ja finantsvastutuse valdkonnas direktiivis 2003/41 (tööandjapensioni kogumisasutuste tegevuse ja järelevalve kohta) ja siseriiklikes õigusnormides sätestatud rangeid nõudeid, ei saa kõnealust piirangut õigustada vajadusega tagada nende nõuete järgimine ja seega maksukontrolli tõhusus, kui siseriiklikud õigusnormid takistavad täielikult pensionifondil esitamast tõendit selle kohta, et ta vastab nõuetele, mis võimaldaks tal saada ettevõtete tulumaksuvabastust. Nimelt ei ole võimalik välistada *a priori*, et teises liikmesriigis asuvad pensionifondid oleksid võimelised esitama asjakohaseid dokumentaalseid tõendeid, mis võimaldaks riigi ametiasutustel kontrollida selgelt ja täpselt, kas nad vastavad oma asukohariigis seadustes ette nähtud nõuetega samaväärsetele nõuetele.

Igal juhul ei saa seda, et mitteresidendist pensionifondidel on täiesti võimatu saada samasugust maksuvabastust, nagu saavad residendist pensionifondid, pidada proportsionaalseks asjaomase liikmesriigi väidetavate raskustega asjakohase teabe kogumisel ja maksuvõlgade sissenõudmisel.

Esiteks, mõnes muus liikmesriigis asuvate fondide osas näevad direktiiv 77/799 (liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas) ja direktiiv 2008/55 (vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel) siseriiklikele ametivõimudele ette nii koostöö ja abistamise raamistiku, mis

võimaldab neil saada siseriiklike õigusaktidega nõutavat teavet, kui ka vahendid nõuda mitteresidendist pensionifondilt sisse võimalikud maksuvõlad. Teiseks, mis puudutab EMP riigis asuvaid pensionifonde, siis kuigi eespool kirjeldatud mehhanisme ei saa tõepoolest antud seisus kohaldada, ei muuda kõnealused õigusnormid ettevõtete tulumaksuvabastuse saamist sõltuvaks asjaomase liikmesriigi ja EMP riikide vahelise kahepoolse abistamise lepingu olemasolust, mis võimaldaks samaväärset koostööd ja abistamist, mida rakendatakse liidu liikmesriikide vahel. Pealegi tuleks selliste maksuvõlgade sissenõudmise tagamiseks võtta kapitali vaba liikumist vähem piiravad meetmed, kui näevad ette kõnealused õigusnormid, nagu kohustus anda vajalikud finantstagatised võlgade tasumise kohta *a priori*.

(vt punktid 30, 36, 37, 46, 48–50, 52 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

6. oktoober 2011(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – ELTL artikkel 63 ja EMP lepingu artikkel 40 – Kapitali vaba liikumine – Välismaised ja siseriiklikud pensionifondid – Ettevõtte tulumaks – Dividendid – Maksuvabastus – Erinev kohtlemine

Kohtuasjas C-493/09,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 1. detsembril 2009 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Portugali Vabariik, esindajad: L. Inez Fernandes ja H. Ferreira,

kostja,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud J. J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 24. märtsi 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 25. mai 2011. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Portugali Vabariik maksustab mitteresidendist pensionifondide saadud dividende kõrgema määraga kui dividende, mida saavad Portugali territooriumil asuvad pensionifondid, on Portugali Vabariik rikkunud ELTL artiklist 63 ja 2. mail 1992 sõlmitud Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping“) artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

2 Maksusoodustusi reguleeriva õigusakti (Estatuto dos Benefícios Fiscais, edaspidi „EBF“) artikli 16 lõike 1 kohaselt on tulu, mida saavad Portugali õiguse alusel asutatud ja tegutsevad pensionifondid ja nendega võrdsustatud üksused, ettevõtte tulumaksust (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, edaspidi „IRC“) vabastatud.

3 EBF artikli 16 lõikes 4 on sätestatud, et selle artikli lõikes 1 kehtestatud tingimuste järgimata jätmise korral ei kuulu ettenähtud soodustus asjaomasel majandusaastal kohaldamisele ning pensionifonde ja nendega võrdsustatud üksusi, sealhulgas vastastikuse abistamise ühinguid haldavad äriühingud on põhivõlgnikena vastutavad nende hallatavate fondide või varaga seotud maksuvõlgade eest ning nad peavad tasuma võlgnetava maksu ettevõtte tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, edaspidi „CIRC“) artikli 120 lõikes 1 ette nähtud tähtaja jooksul.

4 CIRC artikli 4 lõikes 2 on sätestatud, et selliste juriidiliste isikute ja muude üksuste puhul, mille tegelik asukoht või juhatuse tegevuskoht ei ole Portugali territooriumil, maksustatakse IRC?ga tulu, mille nad on saanud selle riigi territooriumil. CIRC artikli 80 lõike 4 punktis c on täpsustatud, et ettevõtte tulumaks on 20%, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse topeltmaksustamise vältimise lepingu sätteid.

5 CIRC artikli 4 lõike 3 punkti c alapunkti 3 kohaselt kuulub kapitalipaigutusest saadav tulu, mille väljamaksja elukoht või tema tegelik asukoht või juhatuse tegevuskoht on Portugali territooriumil või mille maksmine toimub Portugalis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, mitteresidentide tulu hulka, mida maksustatakse Portugalis.

6 Vastavalt CIRC artikli 88 lõike 1 punktile c, lõike 3 punktile b ja lõikele 5 on IRC lõplik kinnipeetav maks.

7 CIRC artikli 88 lõige 11 sätestab:

„Eraldi maksustatakse 20% maksumääraga tulu, sh kapitalitulu, mille on maksust täielikult või osaliselt vabastatud maksukohustuslased saanud IRC maksukohustuslaseks olevalt üksuselt, kui väärtpaberid, mis olid tulu saamise aluseks, ei olnud katkematult sama maksukohustuslase omandis nende kasutamise kuupäevale eelneva aasta jooksul ning neid ei hoitud selle ajavahemiku saavutamiseks vajaliku aja jooksul.“

8 CIRC artikli 88 lõige 12 sätestab:

„Vastavalt lõikele 11 kindlaks määratud maksusummast arvatakse maha maks, mis võib olla kinni peetud, kuna kinnipeetud maksu ei saa sel juhul maha arvata artikli 90 lõike 2 alusel.”

Kohtueelne menetlus

9 Komisjon saatis 23. märtsil 2007 Portugali Vabariigile märgukirja, milles väitis, et Portugali maksusätted, mis puudutavad väljaspool Portugali territooriumi asuvate pensionifondide saadud dividendide ja intresside maksustamist, on vastuolus ELTL artikliga 63 ja EMP lepingu artikliga 40.

10 Kuna komisjon ei jäänud Portugali Vabariigi 18. juunil 2007 saadetud vastusega rahule, saatis ta viimasele 8. mail 2008 põhjendatud arvamuse, milles palus võtta arvamuse täitmiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul selle kättesaamisest.

11 Portugali Vabariik tunnistas oma 14. augusti 2008. aasta vastuses, et kõnealune maksusüsteem kujutab endast küll kapitali vaba liikumise piirangut, kuid selline piirang on liidu õiguse kohaselt põhjendatud. Täpsemalt väidab ta, et Portugalis asuvatele pensionifondidele kehtiva soodsama maksusüsteemiga kompenseeritakse neile seadusest tulenevad spetsiifilised kohustused.

12 Kuna komisjon ei jäänud Portugali Vabariigi selgitusega rahule, otsustas ta esitada käesoleva hagi.

Menetlus Euroopa Kohtus

13 Euroopa Kohtu kantseleisse 8. aprillil 2010 esitatud avalduses palus EFTA järelevalveasutus Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 40 kolmanda lõigu ning kodukorra artikli 93 alusel astuda käesolevas kohtuasjas menetlusse komisjoni nõuete toetuseks.

14 Euroopa Kohtu president jättis selle taotluse 15. juuli 2010. aasta määrusega rahuldamata.

Hagi

Poolte argumendid

15 Komisjon väidab, et Portugali maksusüsteem, mida kohaldatakse pensionifondidele, põhjustab nimetatud fondide erineva kohtlemise nende asukoha tõttu. Nimelt on Portugali õiguse alusel asutatud ja tegutsevatele pensionifondidele makstavad dividendid IRC-st täielikult vabastatud, samas kui mitteresidendist pensionifondidel tuleb nimetatud maksu tasuda.

16 Komisjoni arvates kujutab selline erinev kohtlemine endast kapitali vaba liikumise piirangut, kuna mitteresidendist pensionifondide investeeringud Portugali äriühingutesse on muudetud vähem atraktiivseks.

17 Portugali Vabariik täpsustab esmalt, et CIRC artikli 88 lõike 11 kohaselt ei kohelda residendist ja mitteresidendist pensionifonde erinevalt, kui makstavate dividendide aluseks on väärtpaberid, mis olid dividende saava fondi omandis vähem kui ühe aasta jooksul, kuna mõlemal juhul on selline tulu IRC-ga maksustatav.

18 Muudel juhtudel osas on Portugali Vabariik nõus, et tegu on kapitali vaba liikumise piiranguga, kuid lisab, et see on põhjendatud kahel alusel.

19 Esiteks, pensionifondidele kohaldatav maksusüsteem on põhjendatud maksusüsteemi ühtsuse säilitamise huvides. Nii kompenseerib residendist pensionifondide tulu maksust

vabastamise Portugalis elavate pensionäride vanaduspensioni maksustamine füüsilise isiku tulumaksuga. Pensionide valdkonnas on nimetatud ülekaalukast üldisest huvist tuleneva põhjuse sedavõrd lai tõlgendus vajalik, et kõrvaldada igasugune oht kahjustada sotsiaalkindlustussüsteemi rahalist tasakaalu.

20 Portugali Vabariik väidab teiseks, et piirdumine IRC?st vabastamisel residendist pensionifondidega tugineb maksukontrolli tõhususega seotud nõuetele. Sellist maksuvabastust võimaldavate õiguslike tingimuste kohaselt on nõutav, et Portugali maksuhaldur saaks maksust vabastatud fondi otseselt kontrollida.

21 Nii ei ole Portugali residendist pensionifondid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivile 2003/41/EÜ töandjapensioni kogumisasutuste tegevuse ja järelevalve kohta (ELT L 235, lk 10; ELT eriväljaanne 05/04, lk 350) allutatud mitte üksnes eriti rangetele hoolsusnõuetele ja investorite kaitset puudutavatele nõuetele, vaid ka Portugali õigusele omastele täiendavatele tingimustele iseäranis seoses rahalise vastutusega. Nii sätestab EBF artikli 16 lõige 4, et pensionifonde haldavad äriühingud on põhivõlgnikena vastutavad nende hallatavate fondide või varaga seotud maksuvõlgade eest.

22 Nende asjaolude kontrollimine on aga iseäranis keerukas ning eeldab, et Portugali maksuhaldur saaks otse pöörduda nende pensionifondide poole, mis on IRC?st vabastatud. Eeskätt juhul, kui ei järgita IRC?st vabastamise kohta Portugali õigusnormides sätestatud nõudeid, on hädavajalik avaldada otsest survet fondile, et tagada IRC?na võlgnetavate summade tasumine. Sellist survet oleks võimatu tagada mõnes muus liikmesriigis, seda enam EMP lepinguosaliseks olevas kolmandas riigis asuvate pensionifondide puhul, kuna liidu õigusnormid maksualase koostöö kohta ei ole selles kontekstis kohaldatavad.

23 Komisjon leiab neile väidetele vastates esiteks, et maksusüsteemi ühtsusest tulenevat põhjendust ei saa toetada kapitali vaba liikumise piirangu puhul, mille on põhjustanud Portugali pensionifondide maksustamise süsteem.

24 Ühest küljest ei kujuta mitteresidendist pensionifondide tulult kinnipeetav IRC sotsiaalkindlustussüsteemi otsest rahastamisallikat. Teisest küljest on IRC vabastusest tulenev maksutulude kaotuse kompenseerimine pensionifondide maksustamise teel tõhus vaid neil juhtudel, mil pensionisaajad elavad Portugalis.

25 Teiseks leiab komisjon, et kõnealust piirangut ei saa õigustada ka maksukontrolli tõhususega seotud kaalutlused.

26 Nimelt, esiteks ei õigusta väidetav konkurentsieelis, mis on mitteresidendist pensionifondidel seoses järgitavate nõuetega, nende vähemsoodsat maksualast kohtlemist.

27 Teiseks, mitteresidendist pensionifondide maksualast kohtlemist ei saa käsitada nii, nagu oleks selle eesmärk kaitsta äriühinguid, millesse nad investeerivad, või Portugalis elavaid eraisikuid. Sellega püütakse vaid piirduda IRC?st vabastamisel residendist pensionifondidega, jätmata mitteresidendist fondidele võimalust tõendada, et nad pakuvad tagatisi, mis on samaväärsed residendist fondide tagatistega. Järelikult piisab selleks, et tagada Portugali Vabariigi seatud eesmärkide saavutamine, kui nõuda mitteresidendist pensionifondidelt, et nad esitaksid tõendid oma seisundi ja õigusliku raamistiku kohta, milles nad tegutsevad, kuna liidu õigusega ja ka EMP lepingu osalisteks olevaid kolmandaid riike puudutavate mitme- ja kahepoolsete lepingutega sätestatud koostöö ja vastastikuse abi mehhanismid võimaldavad Portugali ametivõimudel viia läbi vajalikke kontrole või nõuda sisse maksuvõlgu.

Kapitali vaba liikumise piirang

28 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 50).

29 Mis puudutab küsimust, kas kõnealused siseriiklikud õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, siis tuleb sedastada, et selleks, et Portugali territooriumil asuvate äriühingute poolt pensionifondidele makstavad dividendid ei oleks IRC-ga maksustatavad, peab nende dividendide puhul olema täidetud kaks tingimust. Esiteks tuleb neid maksta pensionifondidele, mis on asutatud Portugali õiguse alusel ja kes selle alusel ka tegutsevad. Teiseks, neid dividende tuleb maksta väärtpaberitelt, mis on katkematult sama pensionifondi omandis nende kasutamise kuupäevale eelnevale aastale vastava minimaalse ajavahemiku jooksul või mida hoiti selle ajavahemiku saavutamiseks vajaliku aja jooksul.

30 Sellest nähtub, et tulenevalt kõnealuste õigusnormidega ette nähtud esimesest tingimusest, on investering, mille võib teha Portugali äriühingusse mitteresidentist pensionifond, vähem atraktiivne kui see investering, mida võiks teha residendist pensionifond. Nimelt, esimesel juhul maksustatakse üksnes Portugali äriühingu makstud dividendid 20% IRC määraga, isegi kui need tulenevad väärtpaberitest, mis olid selle fondi omandis kasutamise kuupäevale eelnevale aastale vastava minimaalse ajavahemiku jooksul. Selline erinev kohtlemine toob kaasa mitteresidentist pensionifondide huvi vähenemise investeerida Portugali äriühingutesse ja Portugalis elavate hoiustajate huvi vähenemise investeerida sellistesse pensionifondidesse.

31 Nimetatud erineva kohtlemisega ei ole siiski tegu juhul, kui residendist äriühingu makstud dividendid tulenevad väärtpaberitest, mis ei olnud selle maksukohustuslase omandis kasutamise kuupäevale eelneva aasta jooksul. CIRC artikli 88 lõike 11 kohaselt ei ole EBF artikli 16 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastus neil tingimustel kohaldatav, kuivõrd neid dividende maksustatakse IRC-ga sõltumata sellest, milline on neid saava pensionifondi asukoht.

32 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et selliste dividendide maksustamise osas, mida maksavad Portugali territooriumil asuvad äriühingud väärtpaberitelt, mis on pensionifondi omandis rohkem kui ühe aasta jooksul, kujutavad vaidlusalused õigusnormid kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 keelatud.

Põhjused, mis võivad õigustada kõnealuseid õigusnorme

33 Nagu tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, võivad kapitali vaba liikumist piiravad siseriiklikud meetmed olla õigustatud ELTL artiklis 63 nimetatud põhjustel või üldisest huvist tulenevatel ülekaalukatel põhjustel, tingimusel et need oleksid taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (1. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/09: Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Portugali Vabariigi sõnul on kõnealused õigusnormid põhjendatud vajadusega säilitada ühest küljest maksusüsteemi ühtsus ja teisest küljest selliste nõuete kontrollimise tõhusus, millele peavad vastama pensionifondid, et saada vaidlusalune ettevõtte tulumaksu vabastus.

– Eesmärk, mis on seotud vajadusega säilitada maksusüsteemi ühtsus

35 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada EÜ asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon, EKL 2008, lk I-8947, punkt 43, ning eespool viidatud kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, punkt 54).

36 Selleks et niisugune õigustus oleks põhjendatud, peab Euroopa Kohtu arvates olema igal juhul otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel; otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist lähtudes (vt eespool viidatud kohtuotsused Papillon, punkt 44, ning Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, punkt 55).

37 Selles osas ei ole Portugali Vabariik piisavalt tõendanud, et selline seos on olemas, kuna ta väitis pelgalt seda, et ettevõtte tulumaksu vabastus kompenseerib Portugalis asuvate pensionifondidega liitunute poolt neile makstavatelt pensionidelt tasumisele kuuluva tulumaksu ning see võimaldab vältida sellise tulu topeltmaksustamist.

38 Lisaks tuleb sedastada, et esiteks ei nähtu kõnealustest õigusnormidest, et Portugalis elavatele isikutele mitteresidendist pensionifondide makstavat tulu ei maksustata tulumaksuga. Järelikult on sellistel asjaoludel mitteresidendist fondidele makstud dividendid ettevõtte tulumaksuga maksustatavad ja nende fondide poolt residentidele makstavad summad tulumaksuga maksustatavad.

39 Teiseks, kui mitteresidendist isik saab residendist fondilt tulu, on saadud dividendid ettevõtte tulumaksust vabastatud, sõltumata sellest, kuidas maksustatakse tulu, mida see fond maksab tulusaaja asukohariigis.

40 Lisaks, mis puudutab argumenti Portugali pensionisüsteemi jätkusuutlikkuse tagamise vajaduse kohta, siis Portugali Vabariik ei ole esitanud sellist teavet, mis võimaldaks kindlaks teha, millises ulatuses võib asjaolu, et mitteresidendist fondidele makstavad dividendid maksust vabastatakse, mõjutada sellise süsteemi rahastamist.

41 Järelikult, võttes arvesse Portugali Vabariigi esitatud teavet, ei saa viimane tugineda vajadusele säilitada maksusüsteemi ühtsus, selleks et õigustada kõnealuste õigusnormidega kaasnevat kapitali vaba liikumise piirangut.

– Eesmärk, mis on seotud vajadusega tagada maksukontrolli tõhusus

42 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab vajadus tagada maksukontrolli tõhusus endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (eespool viidatud kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Portugali Vabariigi sõnul on IRC-st vabastamine tasu pensionifondidele selle eest, et nad järgivad direktiivis 2003/41 ja Portugali õigusaktides sätestatud nõudeid.

44 Selliste tingimuste eesmärk, millele peavad vastama residendist pensionifondid, et saada IRC vabastust, on eelkõige tagada Portugali pensionisüsteemi jätkusuutlikkus, kehtestades neile fondidele eriti ranged reeglid juhtimise, toimimise, kapitaliseerimise ja finantsvastutuse valdkonnas. Seega on maksuhalduril nende nõuete kontrollimine võimalik vaid siis, kui pensionifondid asuvad Portugalis.

45 Selle kohta tuleb aga märkida, et vaidlusalused õigusnormid välistavad põhimõtteliselt

mitteresidendist pensionifondide IRC?st vabastamise, andmata neile võimalust tõendada, et nad vastavad Portugali õigusaktides kehtestatud nõuetele. Seega ei saa Portugali Vabariik väita, et residendist ja mitteresidendist pensionifondide kohtlemise vahel täheldatud erinevus IRC?ga maksustamisel oleks tasu esimesena nimetatud fondidele selle eest, et nad järgivad nendes õigusnormides sätestatud nõudeid. Mitteresidendist pensionifondide puhul on nimelt igal juhul maksuvabastus välistatud, isegi kui nad vastavad maksuvabastuse saamiseks esitatud nõuetele.

46 Seega ei saa maksukontrolli tõhususe põhjendusel õigustada siseriiklikke õigusnorme, mis täielikult takistavad pensionifondil tõendi esitamise selle kohta, et ta vastab nõuetele, mis võimaldaks tal saada IRC?st vabastust, kui ta asuks Portugalis. Nimelt ei ole võimalik välistada *a priori*, et teises liikmesriigis kui Portugal asuvad pensionifondid oleksid võimelised esitama asjakohaseid dokumentaalseid tõendeid, mis võimaldaks Portugali ametiasutustel kontrollida selgelt ja täpselt, kas nad vastavad oma asukohariigis Portugali seadustes ette nähtud nõuetega samaväärsetele nõuetele.

47 Selline hinnang kehtib Euroopa Liidu liikmesriikide ja Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riikide puhul – millele viitas ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 57 ja 58 – iseäranis seetõttu, et 20. jaanuari 2006. aasta dekreetseadus nr 12/2006, millele Portugali Vabariik kostja vastuses tugines, seadis eesmärgiks üle võtta direktiiv 2003/41, mille kohaldamisala laiendati EMP riikidele.

48 Igall juhul ei saa seda, et mitteresidendist pensionifondidel on täiesti võimatu saada samasugust maksuvabastust, nagu saavad Portugali residendist pensionifondid, pidada proportsionaalseks Portugali Vabariigi väidetavate raskustega asjakohase teabe kogumisel ja maksuvõlgade sissenõudmisel.

49 Esiteks, mõnes muus liikmesriigis kui Portugal asuvate fondide osas näevad nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) ja nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiiv 2008/55/EÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT L 150, lk 28) Portugali ametivõimudele ette nii koostöö ja abistamise raamistiku, mis võimaldab neil saada siseriiklike õigusaktidega nõutavat teavet, kui ka vahendid nõuda mitteresidendist pensionifondilt sisse võimalikud maksuvõlad.

50 Teiseks, mis puudutab EMP riigis asuvaid pensionifonde, siis kuigi käesoleva kohtuotsuse eelnevas punktis kirjeldatud mehhanisme ei saa tõepoolest antud seisus kohaldada, tuleb siiski sedastada, et esiteks ei muuda kõnealused õigusnormid ettevõtete tulumaksuvabastuse saamist sõltuvaks Portugali Vabariigi ja EMP riikide vahelise kahepoolse abistamise lepingu olemasolust, mis võimaldaks samaväärset koostööd ja abistamist, mida rakendatakse liidu liikmesriikide vahel. Teiseks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 70 märkis, tuleks selliste maksuvõlgade sissenõudmise tagamiseks võtta kapitali vaba liikumist vähem piiravad meetmed, kui näevad ette kõnealused õigusnormid, nagu kohustus anda vajalikud finantstagatised võlgade tasumise kohta *a priori*.

51 Sellest nähtub, et kapitali vaba liikumise piirang, mis tuleneb vaidlusalustest õigusnormidest, ei ole Portugali Vabariigi esitatud alustel põhjendatud.

52 Neil asjaoludel tuleb otsustada, et kuna Portugali Vabariik võimaldab ettevõtte tulumaksu vabastust üksnes Portugali territooriumil asuvatele pensionifondidele, on Portugali Vabariik rikkunud ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

53 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Portugali Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Kuna Portugali Vabariik võimaldab ettevõtte tulumaksu vabastust üksnes Portugali territooriumil asuvatele pensionifondidele, on Portugali Vabariik rikkunud ELTL artiklist 63 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.**
2. **Mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: portugali.