UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

5 päivänä toukokuuta 2011 *

Asiassa C-267/09,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 15.7.2009,

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja G. Braga da Cruz, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Portugalin tasavalta, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

jota tukee

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,

väliintulijana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader ja A. Prechal,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut EY 18 ja EY 56 artiklan sekä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyssä sopimuksessa (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) niitä vastaavien artiklojen mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, jäljempänä CIRS) 130 §:n, jossa ulkomailla asuville verovelvollisille asetetaan velvollisuus nimetä veroedustaja Portugalissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

ETA-sopimus

2 ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole [Euroopan unionin] jäsenvaltiossa tai [Euroopan vapaakauppajärjestön (EFTA)] valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen

tai asuinpaikkaan taikka pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää. Tarvittavat määräykset tämän artiklan täytäntöönpanosta ovat liitteessä XII."

3 ETA-sopimuksen liitteessä XII, jonka otsikkona on "Pääomien vapaa liikkuvuus", viitataan perustamissopimuksen 67 artiklan [(joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella)] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettuun neuvoston direktiiviin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5). Tämän direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan pääomanliikkeet luokitellaan kyseisen direktiivin liitteessä I olevan nimikkeistön mukaisesti.

Kansallinen säännöstö

4 CIRSin 130 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Edustajat

1. Ulkomailla asuvilla, jotka saavat [tuloveron] alaista tuloa, ja niillä Portugalissa asuvilla, jotka poistuvat Portugalin alueelta yli kuuden kuukauden ajaksi, on velvollisuus nimetä verotusta varten luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, jolla on asuin- tai kotipaikka Portugalissa, edustamaan heitä veroasioista vastaavaan pääosastoon nähden ja huolehtimaan siitä, että heidän verovelvoitteensa täytetään.

2. Veroedustaja nimetään 1 momentissa tarkoitetulla tavalla toiminnan aloittamista koskevan ilmoituksen, verotuksellisten muutosten tai verorekisteriin rekisteröitymisen yhteydessä, ja tällöin on nimenomaisesti mainittava edustajan suostumus.

3. Mikäli 1 momentin säännöksiä ei noudateta, ja riippumatta asiaan sovellettavista seuraamuksista, tässä laissa säädettyjä tiedoksiantoja ei tehdä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta verovelvollisten mahdollisuutta toimivaltaisen viranomaisen puoleen kääntymällä saada tutustua heitä koskeviin tietoihin.”

5 30.11.1979 annetun asetuksen (decreto-lei) nro 463/79, sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt käsiteltävään asiaan, 2 ja 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”*2 §*

1. Verotunnisteen antamista varten kaikkien veronalaista tuloa saavien luonnollisten henkilöiden, myös niiden, jotka on vapautettu kyseisen veron maksamisesta, on rekisteröidyttävä verovirastossa tai verovelvollisten palvelukeskuksessa. Tätä tarkoitusta varten heidän on toimitettava asianmukaisesti täytetty lomake nro 1 ja ulkomailla asuvan verovelvollisen veroedustajan nimeämistapauksessa myös lomake nro 3 – –

– –

3 §

– –

5. Niiden ulkomailla asuvien verovelvollisten, jotka saavat Portugalin alueella vain lähdeveron alaista tuloa, 2 §:n 1 momentissa tarkoitetun rekisteröimisen suorittavat verovelvollisen puolesta toimivat tahot esittämällä vakiolomakkeen, jonka malli on hyväksyttävä valtiovarainministerin päätöksellä."

6 Kyseisen vakiolomakkeen malli hyväksyttiin päätöksellä nro 21.305/2003 (Diário da República, II-sarja, nro 256, 5.11.2003, s. 16629), jossa täsmennetään, että kyseinen asiakirja on tarkoitettu vain sellaisten ulkomailla asuvien yhteisöjen, joiden Portugalin alueella saamat tulot ovat ainoastaan lähdeveron alaisia, rekisteröimiseksi verotunnisteen antamista varten eikä se koske yhteisöjä, jotka tosin asuvat ulkomailla mutta joilla on lakisääteinen velvollisuus hankkia verotunniste. Kyseisessä päätöksessä täsmennetään myös, että rekisteröitymistä edellytetään yhteisöiltä, jotka ovat velvollisia pidättämään lähdeveron.

7 Veroasioista vastaavan pääosaston 31.5.1993 antaman hallinnollisen soveltamisohjeen nro 14/93 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Veroedustajan nimeäminen ei ole pakollista, jos ulkomailla asuva saa Portugalin alueella vain lähdeveron alaista tuloa, edellyttäen, että tällaisen tulon saaminen ei aiheuta ulkomailla asuvalle lisävelvollisuuksia, jotka tämän on täytettävä."

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

8 Komissio lähetti Portugalin tasavallalle 18.7.2007 virallisen huomautuksen, jossa se väitti, että ulkomailla asuville asetettu velvollisuus nimetä Portugalissa asuva veroedustaja saattaa olla ristiriidassa unionin oikeuden ja ETA-sopimuksen kanssa. Komissio katsoi, että kyseiset säännökset voivat nimittäin olla syrjiviä ja merkitä EY 18 ja EY 56 artiklan sekä ETA-sopimuksessa niitä vastaavien artiklojen rikkomista.

9 Portugalin tasavalta kiisti nämä väitteet 18.10.2007 päivätyllä kirjeellä.

10 Komissio lähetti 26.6.2008 Portugalin tasavallalle perustellun lausunnon ja kehotti tätä toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet sen noudattamiseksi kahden kuukauden kuluessa sen vastaanottamisesta.

11 Portugalin tasavalta vastasi 11.2.2009 päivätyllä kirjeellä kyseiseen perusteltuun lausuntoon väittäen, että CIRSin 130 §:n säännökset eivät ole ristiriidassa EY:n perustamissopimuksessa ja ETA-sopimuksessa tunnustettujen vapauksien kanssa tai että ne olivat perusteltavissa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, joihin kuuluvat verovalvonnan tehokkuuden turvaamista ja veronkierron estämistä koskevat tavoitteet.

12 Koska komissio ei ollut tyytyväinen Portugalin tasavallan selityksiin, se päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

13 Komissio väittää, että CIRSin 130 §:ssä asetetaan sekä ulkomailla asuville, jotka saavat tuloveron alaista tuloa, että niille maassa asuville, jotka poistuvat Portugalin alueelta yli kuuden kuukauden ajaksi, yleinen velvollisuus nimetä veroedustaja. Yhtäältä tämä yleinen ja yksiselitteinen sääntö ei vapauta kyseisestä velvollisuudesta niitä ulkomailla asuvia, jotka saavat vain lähdeveron alaista tuloa. Poikkeusta, joka Portugalin tasavallan mukaan koskee kyseistä ulkomailla asuvien ryhmää, ei voida johtaa niistä säännöksistä, joihin kyseinen jäsenvaltio vetoaa, eli asetuksesta nro 463/79 ja päätöksestä nro 21.305/2003. Tällainen poikkeus mainitaan vain pelkässä hallinnollisessa soveltamisohjeessa, joka ei – kun otetaan huomioon sen asema normihierarkiassa – voi olla ensisijainen CIRSin 130 §:n selkeisiin säännöksiin verrattuna.

14 Toisaalta niiden ulkomailla asuvien osalta, jotka saavat Portugalista tuloa, josta on jätettävä veroilmoitus, velvollisuus nimetä veroedustaja on komission mukaan ristiriidassa henkilöiden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, koska se on syrjivä ja menee suhteettoman pitkälle tavoiteltuihin verovalvonnan tehokkuuden turvaamista ja veronkierron estämistä koskeviin päämääriin nähden. Sen lisäksi, että kyseinen verovelvollisen vapaata valintaa koskeva este johtaa käytännössä suurimmassa osassa tapauksia siihen, että ulkomailla asuville aiheutuu taloudellinen rasite, valittu menettely ei ole oikeasuhteinen tavoiteltuun päämäärään nähden, koska se voitaisiin yhtä hyvin saavuttaa turvautumalla keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä 26.5.2008 annettuun neuvoston direktiiviin 2008/55/EY (EUVL L 150, s. 28) ja jäsenvaltioiden

toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annettuun neuvoston direktiiviin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä direktiivi 77/799).

15 Kolmansissa valtioissa tai sellaisissa Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvissa valtioissa, jotka eivät ole unionin jäseniä, asuvien verovelvollisten tilanteesta komissio korostaa yhtäältä, että jo Portugalin tasavallan tekemät sopimukset Norjan kuningaskunnan ja Islannin tasavallan kanssa mahdollistavat tietojenvaihdon verotuksen alalla, ja toisaalta, että käsiteltävänä olevia säännöksiä voidaan soveltaa unionin oikeuden kannalta pätevästi vain niissä tapauksissa, joissa kyseiset verovelvolliset asuvat valtiossa, joka ei ole tehnyt Portugalin tasavallan kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, jossa määrättäisiin tällaisesta tietojenvaihdosta.

16 Komissio toteaa lisäksi, että EY 18 artiklaan voidaan tehokkaasti vedota nyt käsiteltävässä asiassa ja että kyseisessä artiklassa ei tehdä eroa taloudellisesti aktiivisten kansalaisten ja sellaisten kansalaisten välillä, jotka eivät ole taloudellisesti aktiivisia. CIRSin 130 §:ssä säädetty velvollisuus, joka ei koske ainoastaan taloudellisesti aktiivisia henkilöitä, on näin ollen syrjivä kaikkia niitä henkilöitä kohtaan, jotka käyttävät, vaikka vain väliaikaisestikin, EY 18 artiklassa taattua oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen unionin alueella.

17 Portugalin tasavallan mukaan osaa komission esittämistä perusteluista ei voida ottaa tutkittavaksi. Komissio on nimittäin esittänyt ulkomailla asuvia lähdeverovelvollisia koskevat väitteensä vastauskirjelmässään epätäsmällisesti ja epäjohdonmukaisesti. Lisäksi väittämällä samassa vastauskirjelmässä, että CIRSin 130 § on syrjivä sekä ulkomailla asuvia että kaikkia niitä henkilöitä kohtaan, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, komissio on esittänyt unionin tuomioistuimen

työjärjestyksen 42 artiklan 2 kohdan määräysten vastaisesti uuden perusteen käsittelyn kuluessa. Komissio ei myöskään ole muotoillut ETA-sopimusta koskevia väitteitään johdonmukaisesti ja ymmärrettävästi, koska se ei ole yksilöinyt, mihin kyseisen sopimuksen artikloihin se vetoaa, ja koska kyseisessä sopimuksessa ei ole EY 18 artiklaa vastaavia määräyksiä.

18 Pääasiaan vastatakseen Portugalin tasavalta väittää ensinnäkin niiden ulkomailla asuvien verovelvollisten osalta, jotka saavat Portugalista vain lähdeveron alaista tuloa, että komissio ei voi väitetyn jäsenyysvelvoitteen noudattamatta jättämisen toteamiseksi pitäytyä ainoastaan CIRSin 130 §:n sanamuodossa, koska kyseisessä säännöksessä, sellaisena kuin sitä tosiasiallisesti tulkitaan ja sovelletaan, ei aseteta kyseisille verovelvollisille velvollisuutta nimetä veroedustaja.

19 Asetuksessa nro 463/79 ja päätöksessä nro 21.305/2003 säädetystä kyseisiin verovelvollisiin sovellettavasta yksinkertaistetusta rekisteröintimenettelystä nimittäin seuraa, että koska yritykset, jotka toimivat verovelvollisen puolesta, pidättävät itse lähdeveron ja ovat sen pidättämiseen velvollisia eikä muita lisävelvollisuuksia ole, kyseisillä verovelvollisilla ei ole velvollisuutta nimetä veroedustaja.

20 Toiseksi niiden ulkomailla asuvien osalta, jotka saavat Portugalista tuloa, josta on jätettävä veroilmoitus, Portugalin tasavalta esittää, että koska CIRSin 130 §:llä pyritään varmistamaan, että Portugalin ulkopuolella asuvilta verovelvollisilta edellytettävät muodollisuudet todella suoritetaan, kyseinen toimenpide ei ole syrjivä, koska sitä sovelletaan samoin edellytyksin maassa asuviin ja ulkomailla asuviin. Koska lisäksi kansallisissa säännöksissä ei säädetä edustajan toimen vastikkeellisuudesta, tällaista

vastikkeellisuutta ei tunneta kyseessä olevassa verolainsäädännössä. Komissio ei siis voi olettaa taloudellisen rasitteen olemassaoloa eikä näin ollen perustella väitettyä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä.

21 Portugalin tasavalta väittää myös, että EY 58 artiklan 1 kohdan mukaisesti CIRSin 130 §:llä pyritään turvaamaan verovalvonnan tehokkuus ja estämään veronkierto; nämä ovat sellaisia yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan perustella EY:n perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen. Edustamisvelvollisuudella ei siis ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, eikä direktiivi 77/799, johon komissio on vedonnut, ole mitenkään merkityksellinen siltä osin, noudattaako verovelvollinen kyseistä velvollisuutta. Kun lisäksi otetaan huomioon veroedustajan asema eli se, että edustajalta edellytetään ainoastaan menettelyllisten oheisvelvoitteiden suorittamista, kuten veroilmoitusten jättämistä ja tiedoksiantojen vastaanottamista, komissio ei voi tehokkaasti vedota veron perimistä koskevaan direktiiviin 2008/55, joka ei millään tavoin liity kyseisen edustajan hoitamiin tehtäviin.

22 Portugalin tasavalta lisää, että komissio ei voi myöskään tehokkaasti vedota EY 18 artiklaan, joka koskee ainoastaan henkilöitä, jotka eivät ole taloudellisesti aktiivisia, koska CIRSin 130 § ei koske kyseisiä henkilöitä. Lopuksi ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden osalta ei voida täysimääräisesti soveltaa oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien käytön rajoituksia, sillä direktiivillä 77/799 luotuja yhteistyön puitteita ei missään tapauksessa ole olemassa tässä tilanteessa.

23 Espanjan kuningaskunta vaatii väliintulokirjelmässään kanteen hylkäämistä samoin perustein kuin Portugalin tasavalta ja samalla painottaa sitä, että komissio ei ole esittänyt näyttöä väitetystä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä siltä osin kuin on kyse ulkomailla asuvista, joiden saama tulo on lähdeveron alaista, ja että

kyseinen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen, joka perustuu komission omaan tulkintaan käsiteltävästä kansallisesta lainsäädännöstä, on täysin teoreettinen.

24 Espanjan kuningaskunnan mukaan komissio ei voi vedota EY 18 artiklaan muiden ulkomailla asuvien osalta, koska se ei näytä toteen sitä, että kyseessä olevaa kansallista toimenpidettä sovelletaan henkilöihin, jotka eivät ole taloudellisesti aktiivisia. Kyseinen toimenpide ei myöskään ole syrjivä, koska ulkomailla asuvien tilanne ei ole verrattavissa maassa asuvien tilanteeseen, eikä suhteettoman pitkälle menevä tavoiteltuun päämäärään nähden, jota ei voida saavuttaa niiden direktiivien avulla, joihin komissio on vedonnut ja joita ollaan sitä paitsi tehottomuutensa vuoksi muuttamassa. Komissio ei lisäksi ole esittänyt minkäänlaista näyttöä siitä, että Portugalin lainsäädännön soveltaminen pääomanliikkeisiin kolmansiin maihin ja kolmansista maista olisi ristiriidassa perustamissopimusten kanssa. Lopuksi avunantoa ja yhteistyötä koskevat direktiivit eivät ole sovellettavissa suhteessa ETA-sopimuksen sopimuspuolina oleviin valtioihin.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

Tutkittavaksi ottaminen

25 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 38 artiklan 1 kohdan c alakohdasta ja siihen liittyvästä oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kannekirjelmässä on mainittava oikeudenkäynnin kohde ja yhteenveto kanteen oikeudellisista perusteista ja että näiden mainintojen on oltava riittävän selkeitä ja täsmällisiä, jotta vastaaja voi valmistella puolustuksensa ja jotta unionin tuomioistuin voi harjoittaa valvontaansa. Tästä johtuu, että niiden oleellisten tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen, joihin kanne perustuu, on ilmettävä johdonmukaisesti ja ymmärrettävästi itse kannekirjelmän tekstistä

ja että kanteessa esitetyt vaatimukset on muotoiltava yksiselitteisesti, jottei unionin tuomioistuin lausuisi kanteen ulkopuolelta tai jättäisi lausumatta jostakin perusteesta (ks. mm. asia C-343/08, komissio v. Tšekki, tuomio 14.1.2010, Kok., s. I-275, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Nyt käsiteltävässä kanteessa komissio vaatii kannekirjelmänsä vaatimusosan mukaan toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut EY 18 ja EY 56 artiklan sekä ETA-sopimuksen niitä vastaavien artiklojen mukaisia velvoitteitaan.

27 Käsiteltävässä asiassa on ensiksi todettava, että komission kannekirjelmässä esitetyistä perusteista ja perusteluista käy selvästi ilmi, että komissio moittii Portugalin tasavaltaa siitä, että se on pitänyt voimassa lainsäädäntöä, joka on ristiriidassa mainituissa EY:n perustamissopimuksen ja ETA-sopimuksen artikloissa taattujen vapaata liikkuvuutta koskevien periaatteiden kanssa.

28 Toiseksi ETA-sopimusta koskevista perusteluista on todettava, että kannekirjelmässä on toki tältä osin tiettyä epätäsmällisyyttä, kun siinä EY 18 ja EY 56 artiklan rikkomiseen vetoamisen jälkeen rajoitutaan vetoamaan ETA-sopimuksen ”vastaavien artiklojen” rikkomiseen. On kuitenkin yhtäältä selvää, että komissio täsmensi vastauskirjelmässään aikovansa vedota ainoastaan kyseisen sopimuksen 40 artiklan noudattamatta jättämiseen. Toisaalta on joka tapauksessa todettava, että kuten Portugalin tasavallan vastineen 59 kohdasta ilmenee, on selvää, ettei Portugalin tasavalta voinut kohtuudella erehtyä siitä, että komission ETA-sopimukseen liittyvällä väitteellä tosiasiassa tarkoitetaan kyseisen sopimuksen 40 artiklaa. Näin ollen Portugalin tasavalta on tältä osin kyennyt esittämään tehokkaasti puolustustaan koskevat perusteet.

29 Vaikka kolmanneksi Portugalin tasavalta väittää, että komission vastauskirjelmässään esittämät väitteet tekevät viimeksi mainitun perusteluista epäjohdonmukaiset ja epätäsmälliset, tämä arvio liittyy kyseisten perustelujen oikeellisuuteen eikä aseta kyseenalaiseksi kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymistä, sillä esitetyt moitteet ovat täsmällisiä.

30 Lopuksi vedotessaan vastauskirjelmässään siihen, että riidanalainen toimenpide on syrjivä myös niitä maassa asuvia kohtaan, jotka käyttävät väliaikaisesti oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, komissio rajoittui vastaamaan Portugalin tasavallan puolustuksekseen esittämiin perusteluihin, joiden mukaan veroedustajan nimeämistä edellytettiin sekä maassa asuvilta että ulkomailla asuvilta. Tätä vastausta ei siis voida pitää uutena komission esittämänä perusteena.

31 Edellä esitetyn perusteella nyt käsiteltävä kanne voidaan ottaa tutkittavaksi.

Väitetty jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen

32 On tutkittava, muodostaako CIRSin 130 §, kuten komissio väittää, EY 56 artiklassa ja ETA-sopimuksen 40 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen ja EY 18 artiklassa tarkoitetun henkilöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

– EY 56 artiklan 1 kohdan noudattamatta jättäminen

33 On selvää, että CIRSin 130 §:ssä asetetaan sekä ulkomailla asuville, jotka saavat tuloveron alaista tuloa, että niille maassa asuville, jotka poistuvat Portugalin alueelta yli kuuden kuukauden ajaksi, velvollisuus nimetä veroedustaja. Siitä, voidaanko tällaisen säännöksen katsoa sääntelevän EY 56 artiklan soveltamisalaan kuuluvia tilanteita, on todettava, ettei Portugalin tasavalta kiistä sitä, että CIRSin 130 §:ssä asetettua velvollisuutta sovelletaan kiinteistösijoituksiin liittyvien pääomanliikkeiden tapauksessa, johon komissio on vedonnut.

34 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pääomanliikkeisiin kuuluvat ne toimenpiteet, joilla henkilöt, jotka eivät asu kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, tekevät sinne kiinteistösijoituksia, kuten direktiivin 88/361 liitteessä I olevasta pääomanliikkeiden nimikkeistöstä ilmenee, ja kyseinen nimikkeistö on säilyttänyt pääomanliikkeiden käsitteen määrittämistä koskevan ohjeellisen arvonsa (ks. asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007, Kok., s. I-1129, 23 kohta ja asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8251, 59 kohta).

35 Näin ollen CIRSin 130 § kuuluu sekä EY 56 artiklan 1 kohdan, jossa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä, että ETA-sopimuksen 40 artiklan, joka sisältää identtisen kiellon kyseisen sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden välisissä suhteissa siitä riippumatta, ovatko nämä valtiot unionin vai EFTAn jäseniä, soveltamisalaan (ks. jälkimmäisestä artiklasta asia C-72/09, Établissements Rimbaud, tuomio 28.10.2010, Kok., s. I-10659, 21 kohta).

36 Tämän vuoksi on tutkittava, muodostaako CIRSin 130 §:ssä asetettu velvollisuus pääomanliikkeiden rajoituksen.

37 Tässä yhteydessä on kiistatonta, että velvoittamalla kyseiset verovelvolliset nimeämään veroedustaja CIRSin 130 §:ssä edellytetään, että verovelvolliset toteuttavat toimenpiteitä ja vastaavat käytännössä kyseisen edustajan palkkiosta aiheutuvista kustannuksista. Tällaisista velvoitteista aiheutuu verovelvollisille haittaa, joka tekee vähemmän houkuttelevaksi sijoittaa pääomia Portugaliin ja erityisesti tehdä kiinteistösijoituksia siellä. Näin ollen kyseinen velvollisuus on katsottava EY 56 artiklan 1 kohdassa ja ETA-sopimuksen 40 artiklassa lähtökohtaisesti kielletyksi pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukseksi.

38 Väittämällä kuitenkin, että velvollisuudella nimetä veroedustaja pyritään turvaamaan verovalvonnan tehokkuus ja estämään veronkierto luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa, Portugalin tasavalta vetoaa yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joilla voidaan perustella EY:n perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen, eikä komissio kiistä tätä (ks. mm. em. asia ELISA, tuomion 81 kohta; asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 55 kohta ja yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, X ja Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-5093, 45 kohta).

39 Komission mukaan käsiteltävänä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asetettu vaatimus on kuitenkin suhteettoman pitkälle menevä tavoiteltuun päämäärään nähden, koska sekä direktiivin 2008/55 että direktiivin 77/799 tarjoamat menetelmät ovat riittäviä tällaisen tavoitteen saavuttamiseksi.

40 Direktiivistä 77/799 on huomautettava, että sen 1 artiklan 1, 3 ja 4 kohdan säännösten mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään

kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille muun muassa tuloverojen asianmukaisen määräämisen. Kyseisen direktiivin 2 artiklan mukaan tällainen tietojenvaihto tapahtuu kyseessä olevan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen pyynnöstä. Kuten direktiivin 3 artiklasta ilmenee, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään tietoja myös ilman ennalta esitettävää erillistä pyyntöä tietyissä samassa direktiivissä tarkoitetuissa tapauksissa, ja kyseisen direktiivin 4 artiklan mukaan tietoja vaihdetaan oma-aloitteisesti. Direktiivin 77/799 11 artiklan mukaan tämän direktiivin säännökset eivät estä noudattamasta laaja-alaisempia muihin oikeussäännöksiin perustuvia tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita (ks. em. asia ELISA, tuomion 39, 40 ja 42 kohta).

41 Portugalin tasavalta väittää kuitenkin, että se voi esittää tietopyynnön direktiivin 77/799 2 artiklan nojalla vain, jos sillä on etukäteen käytettävissään riittäviä tietoja, mikä nimenomaan edellyttää sellaisen veroedustajan käyttämistä, joka asuu Portugalissa ja jolta verohallinto voi suoraan ja henkilökohtaisesti vaatia kaikkien merkityksellisten ilmoitusvelvoitteiden täyttämistä ulkomailla asuvan verovelvollisen lukuun.

42 Tästä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veropetosten estämistä koskeva perustelu voidaan hyväksyä vain, jos tarkoituksena on estää sellaisia täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään verolainsäädäntöä, eikä yleinen petoksen olettama siis ole sallittu. Yleinen veron kiertämisen tai veropetoksen olettama ei siis voi riittää perusteluksi verotoimenpiteelle, joka haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista (ks. em. asia ELISA, tuomion 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Koska velvollisuus nimetä veroedustaja kohdistuu erityisesti kaikkiin ulkomailla asuviin verovelvollisiin, jotka saavat tuloa, josta on jätettävä veroilmoitus, kyseinen velvollisuus aiheuttaa koko verovelvollisten ryhmälle vain heidän ulkomailla asumisensa vuoksi veronkiertoa tai veropetosta koskevan olettaman, joka ei voi sellaisenaan

oikeuttaa sitä, että kyseinen velvoite haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista.

44 Kun veronalaisia eriä on lisäksi salattu jäsenvaltion veroviranomaisilta eikä näillä veroviranomaisilla ole minkäänlaista tietoa, jonka perusteella ne voisivat käynnistää tutkimuksen, ei vaikuta siltä, että velvollisuus nimetä veroedustaja sellaisenaan merkitsisi tällaisten tietojen paljastumista ja korjaisi direktiivissä 77/799 säädetyn tietojenvaihtojärjestelmän väitetyn riittämättömyyden.

45 Näin ollen ei ole osoitettu, että tilanteessa, jossa muualla kuin Portugalissa asuva verovelvollinen ei noudata ilmoitusvelvoitteitaan ja jossa osoittautuu, ettei maksettavaa veroa ole maksettu, jäsenvaltioiden toimivaltaisten veroviranomaisten keskinäistä apua koskevat järjestelmät, joihin komissio on vedonnut ja joista on säädetty välittömien verojen alalla direktiivissä 77/799, eivät ole riittäviä kyseisten verojen tehokkaaksi perimiseksi. Ei ole näin ollen tarpeen selvittää, pitääkö tämä paikkansa myös direktiivissä 2008/55 säädettyjen kyseisten verojen perimistä koskevien järjestelmien osalta, vaikka sitä voitaisiin ajallisesti soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa.

46 Tästä seuraa, että velvollisuus nimetä veroedustaja ylittää sen, mikä on tarpeen veropetosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, ja että komissio on oikeassa väittäessään, että kyseinen velvollisuus muodostaa ulkomailla asuville verovelvollisille, jotka saavat sellaista tuloa, josta on jätettävä veroilmoitus, EY 56 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden perusteettoman rajoituksen.

47 Velvollisuus nimetä veroedustaja ei myöskään tarjoa tarkoituksenmukaista tai tarpeellista ratkaisua siihen ”käytännön ongelmaan”, joka aiheutuu Portugalin tasavallan mukaan siitä, että suora yhteydenpito ulkomailla asuvien verovelvollisten kanssa

ei ole mahdollinen fyysisen välimatkan vuoksi, joka erottaa viimeksi mainitut asianomaisista hallintoviranomaisista, ja tämä välimatka vaikeuttaa kyseisten viranomaisten asianmukaista toimintaa. Kun nimittäin otetaan huomioon nykyaikaiset viestintävälineet, ulkomailla asuvat verovelvolliset voidaan velvoittaa ilmoittamaan Portugalin veroviranomaisille osoite muussa jäsenvaltiossa kuin Portugalissa kaikkia kyseisten veroviranomaisten tiedoksiantoja varten. Kuten komissio toteaa, silloin kun verovelvollisen fyysinen läsnäolo on välttämätön, riittää, että yleisen veroedustajan nimeämisvelvollisuuden sijaan verovelvollinen voisi valita, haluaako hän nimetä veroedustajan.

48 Sen sijaan on todettava, kuten Portugalin tasavalta väittää, että CIRSin 130 §:ssä säädetty velvollisuus nimetä veroedustaja, joka edustaa ulkomailla asuvia henkilöitä kyseisessä pykälässä täsmennetyllä tavalla veroasioista vastaavaan pääosastoon nähden ja huolehtii heidän verovelvoitteidensa täyttämisestä, ei kohdistu verovelvollisiin, jotka saavat ainoastaan sellaista lähdeveron alaista tuloa, josta ei tarvitse jättää veroilmoitusta.

49 On nimittäin selvää, että asetuksen nro 463/79 3 §:n 5 momentin ja päätöksen nro 21.305/2003 säännösten nojalla verovelvollisten puolesta toimivat tahot, jotka ovat lähdeveron alaisista tuloista maksettavan lähdeveron pidättäviä yhteisöjä, suorittavat lähdeveron kyseisten verovelvollisten nimissä ja näiden lukuun. Tästä syystä niillä itsellään on velvollisuus rekisteröityä verohallinnossa, ja näin ollen ne jo edustavat kyseisiä verovelvollisia verohallintoon nähden ja täyttävät sen vuoksi kyseisen tulon ilmoittamiseen liittyvät muodollisuudet. Komissio ei siis voi tehokkaasti vedota siihen, että tällainen järjestely johtuu todellisuudessa vain hallinnollisesta soveltamisohjeesta nro 14/93, joka ei oikeudellisen arvonsa vuoksi mahdollista sitä, että kyseiset verovelvolliset voisivat määrittää selkeästi tilanteensa CIRSin 130 §:ssä säädetyn velvollisuuden osalta. Tässä tilanteessa tämän tuomion 46 kohdassa todettua EY 56 artiklan

määräysten noudattamatta jättämistä ei voida katsoa näytetyksi toteen niiden ulkomailla asuvien osalta, jotka saavat ainoastaan lähdeveron alaista tuloa.

– ETA-sopimuksen 40 artiklan noudattamatta jättäminen

50 Yksi ETA-sopimuksen päätavoitteista on tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollisimman täydellinen toteuttaminen kaikkialla ETA-alueella siten, että unionin alueella saavutetut sisämarkkinat laajennetaan koskemaan EFTA-valtioita. Tätä tarkoitusta varten useilla tämän sopimuksen määräyksillä pyritään takaamaan sen tulkinnan mahdollisimman suuri yhdenmukaisuus koko ETA:ssa (ks. lausunto 1/92, 10.4.1992, Kok., s. I-2821, Kok. Ep. XII, s. I-71). Tällöin unionin tuomioistuimen asiana on valvoa, että perustamissopimuksen kanssa keskeisiltä osin identtisiä ETA-sopimuksen sääntöjä tulkitaan jäsenvaltioissa yhdenmukaisesti (asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003, Kok., s. I-9743, 29 kohta ja asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 65 kohta).

51 Tästä seuraa, että vaikka ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia on arvioitava kyseisen sopimuksen 40 artiklan ja liitteen XII perusteella, näillä määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin EY 56 artiklan keskeisiltä osin identtisillä määräyksillä (ks. asia C-521/07, komissio v. Alankomaat, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-4873, 33 kohta ja em. asia komissio v. Italia, tuomion 66 kohta).

52 Näin ollen – ja niistä syistä, jotka on esitetty, kun komission kanne on tutkittu EY 56 artiklan 1 kohdan osalta – on katsottava, että Portugalin lainsäädännössä ulkomailla asuville asetettu velvollisuus nimetä veroedustaja muodostaa ETA-sopimuksen 40 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

53 On kuitenkin todettava, kuten tämän tuomion 43 ja 46 kohdasta ilmenee, ettei kyseistä rajoitusta voitu pitää EY 56 artiklan osalta perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä eli verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseksi ja veronkierron estämiseksi, koska sillä ylitetään se, mikä on tarpeen tällaisen tavoitteen saavuttamiseksi, ja koska ei ole osoitettu, että Portugalin tasavallalla direktiivin 77/799 nojalla käytettävissään olevat jäsenvaltioiden toimivaltaisten veroviranomaisten keskinäistä apua koskevat järjestelmät välittömien verojen alalla eivät ole riittäviä tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

54 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien unionissa tapahtuvan käytön rajoituksia, ei voida täysimääräisesti soveltaa jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin, sillä tällaiset pääomanliikkeet kuuluvat erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen (ks. em. asia A, tuomion 60 kohta ja em. asia komissio v. Italia, tuomion 69 kohta).

55 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että direktiivissä 77/799 ja direktiivissä 2008/55 siltä osin kuin viimeksi mainittu voi olla merkityksellinen käsiteltävässä asiassa luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun kyseinen kolmas maa ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta.

56 Kun komissio tältä osin rajoittuu vastauksessaan, jonka se on antanut huomautuksiin, jotka Espanjan hallitus on esittänyt Portugalin tasavallan vaatimuksien tukemiseksi laatimassaan väliintulokirjelmässä, vetoamaan hyvin yleisesti sopimuksiin, jotka Portugalin tasavalta on tehnyt sellaisten ETA-valtioiden kanssa, jotka eivät ole unionin jäseniä, se ei ole osoittanut, että kyseiset sopimukset tosiasiassa sisältäisivät tietojenvaihtojärjestelmän, joka olisi riittävä kyseisissä valtioissa asuvien verovelvollisten jättämien ilmoitusten tarkistamiseksi ja valvomiseksi.

57 Tässä tilanteessa on todettava, että velvollisuus nimetä veroedustaja siltä osin kuin se koskee verovelvollisia, jotka asuvat sellaisissa ETA-valtioissa, jotka eivät ole unionin jäseniä, ei ylitä sitä, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuuden turvaamista ja veronkierron estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

58 Kanne on näin ollen hylättävä siltä osin kuin se koskee sitä, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

– EY 18 artiklan noudattamatta jättäminen

59 Komissio vaatii lisäksi unionin tuomioistuinta toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut EY 18 artiklasta johtuvia velvoitteitaan.

60 Koska riidanalainen lainsäädäntö on ristiriidassa perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa, ei kyseistä lainsäädäntöä ole tarpeen tutkia erikseen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan EY 18 artiklan kannalta (ks. analogisesti asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006, Kok., s. I-10633, 45 kohta).

61 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut EY 56 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa

CIRSin 130 §:ää, jossa edellytetään, että ulkomailla asuvat verovelvolliset nimeävät veroedustajan Portugalissa, kun ne saavat tuloa, josta on jätettävä veroilmoitus.

Oikeudenkäyntikulut

62 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Työjärjestyksen 69 artiklan 3 kohdassa määrätään, että jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi tai jos siihen on muutoin erityisiä syitä, unionin tuomioistuin voi määrätä oikeudenkäyntikulut jaettaviksi asianosaisten kesken tai määrätä, että kukin vastaa omista kuluistaan.

63 Nyt käsiteltävässä asiassa on otettava huomioon, että niitä komission väitteitä, jotka koskevat yhtäältä EY 56 artiklasta johtuvia vaatimuksia niiden verovelvollisten osalta, jotka saavat vain lähdeveron alaista tuloa, ja toisaalta ETA-sopimuksesta johtuvia vaatimuksia, ei ole hyväksytty.

64 Portugalin tasavalta velvoitetaan siis korvaamaan kolme neljäsosaa oikeudenkäyntikuluista ja komissio velvoitetaan korvaamaan jäljelle jäävä yksi neljäsosa oikeudenkäyntikuluista.

65 Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan väliintulijana oleva jäsenvaltio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan. Espanjan kuningaskunta vastaa näin ollen omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Portugalin tasavalta ei ole noudattanut EY 56 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) 130 §:ää, jossa edellytetään, että ulkomailla asuvat verovelvolliset nimeävät veroedustajan Portugalissa, kun ne saavat tuloa, josta on jätettävä veroilmoitus.**

2) **Kanne hylätään muilta osin.**

3) **Portugalin tasavalta velvoitetaan korvaamaan kolme neljäsosaa oikeudenkäyntikuluista. Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan jäljelle jäävä yksi neljäsosa oikeudenkäyntikuluista.**

4) **Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset