FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT P. MENGOZZI fremsat den 25. maj 2011 [1]

I — Indledning

1. Europa-Kommissionen ønsker ved stævning indleveret den 1. december 2009 fastslået, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF (tidligere artikel 56 EF) og artikel 40 i aftalen af 2. maj 1992 om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [2] (herefter »EØS-aftalen«), idet den pålægger udbytte modtaget af ikke-hjemmehørende pensionsfonde en højere skattesats end den sats, der pålægges udbytte modtaget af pensionsfonde, som har hjemsted på det portugisiske område.

II — Retsforskrifter

2. I henhold til artikel 16, stk. 1, i bestemmelserne om skattefordelsordningen (Estatuto dos Benefícios Fiscais, herefter »EBF«) er de indtægter, som pensionsfonde og ligestillede enheder, der er oprettet og drives i henhold til portugisisk ret, oppebærer, fritaget for selskabsbeskatning (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, herefter »IRC«).

3. EBF's artikel 16, stk. 4, bestemmer i tilfælde af, at betingelserne i samme artikels stk. 1 ikke er opfyldt, at retten til at nyde den pågældende fordel ikke gælder i det pågældende regnskabsår, idet administrationsselskaberne for pensionsfondene og de lignende enheder, herunder kooperativer, dels hæfter primært for skattegælden for de fonde eller formuer, hvis administration påhviler dem, dels er forpligtet til at betale skatten inden for den frist, der er fastsat i artikel 120, stk. 1, i loven om selskabsskat (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, herefter »CIRC«).

4. CIRC's artikel 4, stk. 2, bestemmer, at juridiske personer og andre enheder, der ikke har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse på portugisisk område, fortsat pålægges IRC for så vidt angår indkomst erhvervet på portugisisk område. CIRC's artikel 80, stk. 4, litra c),

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EFT 1994 L 1, s. 3.

fastsætter, at IRC'en udgør 20 %, med forbehold for anvendelse af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst [3].

5. I henhold til CIRC's artikel 4, stk. 3, litra c), nr. 3), er udbytte af kapitalinvesteringer, der betales af debitorer, der er bosiddende, har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse på portugisisk område, eller hvis betaling kan henføres til et fast driftssted i denne stat, en del af ikke-hjemmehørendes skattepligtige indkomst i Portugal.

6. CIRC's artikel 88, stk. 11, har følgende ordlyd:

»Udbytte, der udloddes af enheder underlagt IRC til enheder, der er helt eller delvist skattefritaget, beskattes selvstændigt med en sats på 20 %, herunder i dette tilfælde indtægter af kapitalformue, når de værdipapirer, der giver anledning til udbyttet, ikke har været den samme skattepligtige person i hænde uafbrudt i et år, inden udbyttet blev udloddet, og når de ikke har været i den pågældende person's besiddelse længe nok til at opfylde dette tidskrav.«

7. CIRC's artikel 88, stk. 12, bestemmer:

»Af det skattebeløb, som er udregnet i henhold til bestemmelserne i stk. 11, fratrækkes den eventuelt indeholdte kildeskat, idet den indeholdte skat i så fald ikke kan fratrækkes i henhold til artikel 90, stk. 2.«

8. Endelig fastsætter CIRC's artikel 90, stk. 2, at de indbetalende parter for så vidt angår udbytte udloddet til hjemmehørende pensionsfonde ikke er forpligtet til at indeholde IRC, så længe de inden udløbet af fristen for skattebetalingen får forelagt et bevis for den skattefritagelse, som disse fonde er omfattet af.

III — Den administrative procedure

9. Kommissionen sendte den 23. marts 2007 en åbningsskrivelse til Den Portugisiske Republik, hvori den gjorde gældende, at de portugisiske skattebestemmelser er uforenelige med artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet udbytte og renteindtægter,

3 — Ifølge Kommissionens forklaringer, som Den Portugisiske Republik ikke har anfægtet, er beskatningssatsen ved anvendelse af en sådan overenskomst begrænset til 10 %.

der oppebæres af ikke-hjemmehørende pensionsfonde, forbeholdes en ugunstig skattemæssig behandling.

10. Da den ikke fandt Den Portugisiske Republiks svar tilfredsstillende, fremsatte Kommissionen den 8. maj 2008 en begrundet udtalelse til Den Portugisiske Republik, hvori den anmodede sidstnævnte om at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på at efterkomme artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 for så vidt angår lovgivningen vedrørende beskatning af udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende pensionsfonde [4].

11. I sit svar af 14. august 2008 erkendte Den Portugisiske Republik, at den omhandlede skatteordning udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, men at en sådan restriktion er berettiget i forhold til fællesskabsretten. Den gjorde navnlig gældende, at de gunstigere skattebestemmelser for de i Portugal etablerede pensionsfonde begrundes med de nationale pensionsfondes særlige kendetegn samt de specifikke regler, som de er underlagt. Medlemsstaten lægger i sit svar vægt på, at det i praksis er umuligt at kontrollere, om en ikke-hjemmehørende enhed opfylder tilsvarende betingelser som dem, der stilles i den nationale lovgivning, samt på den skattemæssige sammenhæng i den omstridte ordning.

4 — Som den har anført i stævningen, har Kommissionen i den begrundet udtalelse udeladt de klagepunkter, der relaterer sig til den skattemæssige behandling af renter, som ifølge Kommissionens forklaringer er genstand for en særskilt overtrædelsesprocedure.

IV — Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande

12. Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 1. december 2009 har Kommissionen anlagt sag, idet den har nedlagt følgende påstande:

— Det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40, idet den pålægger udbytte modtaget af ikke-hjemmehørende pensionsfonde en højere skattesats end den sats, der pålægges udbytte modtaget af pensionsfonde, som er etableret på det portugisiske område.

— Den Portugisiske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

13. Den Portugisiske Republik har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

14. Ved begæring indleveret til Domstolens Justitskontor den 8. april 2010 har EFTA-Tilsynsmyndigheden, med hjemmel i artikel 40, stk. 3, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol og i artikel 93 i sidstnævntes procesreglement, anmodet om tilladelse til at indtræde i sagen til støtte for Kommissionens påstande.

15. Domstolens præsident har ved kendelse af 15. juli 2010 givet afslag på denne anmodning.

16. Kommissionen og Den Portugisiske Republik har afgivet mundtlige indlæg under retsmødet, der fandt sted den 24. marts 2011.

V — Bedømmelse

17. Inden jeg går i gang med at undersøge den omstridte ordnings restriktive karakter og de af Den Portugisiske Republik påberåbte begrundelser, vil jeg gerne komme med nogle bemærkninger vedrørende genstanden for Kommissionens påstand om et traktatbrud, hvilket særligt blev drøftet under retsmødet ved Domstolen.

A — *Om genstanden for det påståede traktatbrud*

18. Genstanden for det påståede traktatbrud i denne sag angår, således som Kommissionen har anført, den forskelsbehandling, der i den portugisiske skatteordning med hensyn til udbytte udloddet til pensionsfonde foretages på grundlag af disse fondes hjemsted. Således er udbytte, som portugisiske selskaber udlodder til pensionsfonde, der er oprettet og bliver drevet i henhold til portugisisk lovgivning, helt fritaget for IRC, hvorimod tilsvarende udbytte udloddet til ikke-hjemmehørende pensionsfonde er underlagt denne skat til en sats på op til 20 % af det udloddede udbytte.

19. Kommissionen ser i denne forskelsbehandling en restriktion for de frie kapitalbevægelser, idet ikke-hjemmehørende pensionsfondes investering i portugisiske selskaber gøres mindre attraktiv.

20. Den Portugisiske Republik gør gældende, at det påståede traktatbrud er formuleret i for generelle vendinger. I henhold til CIRC's artikel 88, stk. 11, bliver overskud, der af portugisiske enheder, der er pligtige til at svare IRC, udloddes til pensionsfonde, nemlig beskattet med en sats på 20 %, når de selskabsandele, der genererer udbyttet, ikke har været den samme skattepligtige person i hænde uafbrudt i et år, inden udbyttet blev udloddet, og når de ikke bliver i den pågældende persons besiddelse længe nok til at opfylde dette tidskrav. Denne sats er identisk med beskatningen af ikke-hjemmehørende pensionsfonde. Deraf udleder Den Portugisiske Republik, at det påståede traktatbrud burde have været afgrænset til tilfælde, hvor pensionsfondene har været i besiddelse af selskabsandelene i *mere* end et år.

21. Jeg kan ikke tilslutte mig Den Portugisiske Republiks indsigelse.

22. Det fremgår således klart af ordlyden af stævningen, at traktatbruddet ikke vedrører de lovbestemmelser, hvorefter udbytte udloddet af portugisiske selskaber til

hjemmehørende og ikke-hjemmehørende pensionsfonde beskattes med den samme sats på 20 %, såsom de bestemmelser, der gælder selskabsandele, der ikke har været i éns besiddelse i mere end et år.

23. Kommissionens stævning omfatter dermed ikke de situationer, hvor beskatningen af udbytte udloddet til hjemmehørende pensionsfonde er lig den af udbytte udloddet til ikke-hjemmehørende pensionsfonde.

26. I det foreliggende tilfælde bliver udbytte udloddet til ikke-hjemmehørende pensionsfonde opkrævet en kildeskat på 20 %, hvorimod en sådan opkrævning ikke foretages for så vidt angår udbytte udloddet til portugisiske pensionsfonde. Investering i portugisiske selskabers kapital gøres dermed utvivlsomt mindre attraktiv for ikke-hjemmehørende fonde end for deres hjemmehørende pendanter, idet alle disse fonde befinder sig i en sammenlignelig situation i henseende til den portugisiske lovgivning, da Den Portugisiske Republik, som medlemsstat for indkomstkilden, udøver sin beskatningskompetence med hensyn til udbytte udloddet til disse enheder, uafhængigt af disses etableringssted.

B — *Om der foreligger en restriktion for kapitalbevægelser*

27. Det bemærkes endvidere, at denne mindre fordelagtige behandling ikke bestrides af Den Portugisiske Republik.

24. Jeg skal indledningsvis bemærke, at alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes er forbudt i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF.

28. Det er følgelig min opfattelse, at den omstridte skatteordning udgør en restriktion for kapitalbevægelser, hvilket principielt er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF.

25. Til sådanne restriktioner hører foranstaltninger, herunder skattemæssige, som vedtages af en medlemsstat, og som kan afholde en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer på dens territorium [5].

29. Eftersom bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 40 har samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 63, stk. 1, TEUF, finder de foregående

5 — Jf. bl.a. i denne retning bl.a. dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 40, af 3.6.2010, sag C-487/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4843, præmis 43, og af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 50.

betragtninger tilsvarende anvendelse vedrørende den nævnte artikel 40 [6].

30. Der skal herefter foretages en undersøgelse af de begrundelser, som Den Portugisiske Republik har fremført.

C — Om de af Den Portugisiske Republik påberåbte begrundelser

31. Som begrundelser for den restriktion for kapitalbevægelserne, der blev påvist ovenfor, har Den Portugisiske Republik hovedsageligt påberåbt sig to begrundelser, nemlig dels nødvendigheden af at bevare sammenhængen i beskatningsordningen, dels nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol.

1. Om begrundelsen i hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen

32. Den Portugisiske Republik er af den opfattelse, at beskatningsordningerne for pensionsfondene er berettigede i henhold til en bred anvendelse af princippet om skattemæssig sammenhæng. Således bliver fritagelsen for beskatning af portugisiske pensionsfondes indkomst kompenseret ved beskatningen af den pension, som udbetales til modtagere med bopæl i Portugal, i form af indkomstskat for fysiske personer. En sådan fortolkning er nødvendig på pensionsområdet for at udelukke enhver risiko for indgreb i den sociale sikringsordnings økonomiske ligevægt. Den Portugisiske Republik henviser i sine processkrifter til det såkaldte »EET«-princip (skattefritagelse for indbetalinger til pensionsfonde, skattefritagelse for pensionsfondenes indtægter og værdistigninger og beskatning af pension udbetalt til fysiske personer). Et sådant system tager i sidste ende sigte på at kanalisere opsparingen til pensionsfinansieringsinstrumenter ved at forhindre en økonomisk dobbeltbeskatning af disse indtægter.

33. Kommissionen har heroverfor anført, at en sådan begrundelse ikke kan tages til følge, henset til Domstolens praksis.

34. Jeg er enig i Kommissionens standpunkt.

35. Jeg skal i den forbindelse bemærke, at Domstolen, siden Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [7], har anerkendt, at nødvendigheden af at bevare sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en bestemmelse, der

6 — Jf. i denne retning dom af 7.4.2011, sag C-20/09, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 2637, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis.

7 — Domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305.

hindrer udøvelsen af den frie bevægelighed, som er sikret ved traktaten [8].

36. For at der kan gives medhold i et anbringende, der bygger på sammenhængen i beskatningsordningen, følger det imidlertid af fast retspraksis, at Domstolen kræver, at der foreligger en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne forbindelse desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning [9].

37. Frem til Manninen-dommen [10] fortolkede Domstolen begrebet direkte forbindelse således, at det forudsatte, at fradraget og opkrævningen blev foretaget inden for rammerne af samme beskatning, og at det fandt sted i forhold til den samme skatteyder [11].

38. Som jeg allerede har anført i mit forslag til afgørelse i sagen Columbus Container Services [12], har Domstolen siden Manninen-dommen anlagt en mindre snæver fortolkning af begrebet direkte forbindelse, der hvilede på kriterierne om samme beskatningsform og samme skattepligtige, og som indtil da var blevet anvendt i retspraksis.

39. Det er på denne baggrund, at Den Portugisiske Republik foreslår Domstolen at anvende en »bred« fortolkning hvad angår begrundelsen med henvisning til sammenhængen i skattesystemet.

40. Den Portugisiske Republik er udmærket klar over, at hvis man fulgte den traditionelle retspraksis forud for Manninen-dommen, ville der i det foreliggende tilfælde tydeligvis mangle en direkte forbindelse. Den skattemæssige ulempe, der rammer pensionsfonde, der ikke er etableret i Portugal, og skattefritagelsen for den pension, der udbetales til en pensioneret fysisk person, vedrører således to forskellige skatteydere, inden for rammerne af to særskilte beskatninger, nemlig på den ene side beskatning af en juridisk persons overskud, og på den anden beskatning af fysiske personers indkomst.

41. Under alle omstændigheder synes der i det foreliggende tilfælde, selv i lyset af retspraksis efter Manninen-dommen, ikke at foreligge nogen direkte forbindelse.

8 — Jf. Bachmann-dommen, præmis 28, og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 21, samt dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 40, og af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 46.

9 — Jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42 og 43, af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, Sml. I, s. 1129, præmis 37, af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 44, af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 72, og af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6649, præmis 55.

10 — Dommen nævnt ovenfor i fodnote 9.

11 — Jf. bl.a. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 40, af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 57 og 58, af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409, præmis 29 og 30, og af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 36.

12 — Punkt 189 i forslag til afgørelse fremsat den 29.3.2007 i den sag, der førte til dom af 6.12.2007, sag C-298/05, Sml. I, s. 10451.

42. I den forbindelse bemærkes, at den omstridte skatteordnings formål og logik bygger på skattefritagelsen af hjemmehørende pensionsfonde med henblik på at undgå, at de beløb, der skal udbetales til pensionister, bliver dobbeltbeskattet, hvilket ellers ville være have været tilfældet, hvis først pensionsfondene og dernæst udbetalingen af pension til fysiske personer blev beskattet.

43. Skattefritagelsen af pensionsfonde er en fælles praksis blandt medlemsstaterne, idet en sådan fritagelse er tilskyndet i artikel 4 i modelkonventionen, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), og som henviser til skattefritagelse af pensionskasser og velgørende organisationer. De fleste medlemsstater beskatter arbejdsmarkedsrelaterede pensionsordninger i henhold til EET-systemet (skattefritagede indbetalinger, skattefritagede investeringsindtægter og værdistigninger, samt beskattede pensioner). EET-ordningen gør det således muligt at indrømme nedslag i forbindelse med oprettelsen af pensionsbeholdningen og beskatter de ydelser, som bliver udbetalt til pensionister, når disse går på pension.

44. Den Portugisiske Republik er af den opfattelse, at det hænger uløseligt sammen med ordningens logik og formål, at skattefritagelsen af fondenes indtægter udelukkende skal gælde hjemmehørende pensionsfonde, idet de efterfølgende beskattede pensioner samlet set hovedsageligt hidrører fra investeringer og indtægter, der henholdsvis er foretaget og genereret af de pensionsfonde, som Den Portugisiske Republik ikke beskatter.

45. Jeg forstår dog ikke, af hvilke grunde det nationale portugisiske systems interne sammenhæng kan blive påvirket af udvidelsen af den skattefritagelse, som de hjemmehørende pensionsfonde er omfattet af, til pensionsfonde, der er etableret i andre medlemsstater. Sammenhængen i det nationale skattesystem kan efter min opfattelse sagtens bevares, hvis ikke-hjemmehørende pensionsfonde tildeles skattefordelen [13].

46. I den forbindelse vil jeg gerne tilføje, at en udvidelse tværtimod ville styrke sammenhængen i det nationale system, når ikke-hjemmehørende pensionsfonde udbetaler pensionerne til fysiske personer, der er hjemmehørende i Portugal, og som uden en sådan udvidelse ville vise sig at blive undergivet en dobbeltbeskatning.

47. Den Portugisiske Republik har desuden, på trods af et spørgsmål om dette punkt under retsmødet, ikke forklaret grundene til, at den antager, at der er sket skade på den påståede sammenhæng i det nationale system, når den i henhold til CIRC's artikel 88, stk. 11, giver den samme behandling til udbytte udbetalt til hjemmehørende og ikke-hjemmehørende pensionsfonde, der besidder andele

13 — Jf. analogt Lenz-dommen, præmis 38, og Manninen-dommen, præmis 46. Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse i sagen Columbus Container Services, punkt 194.

i portugisiske selskaber i en periode på under et år.

48. Af disse grunde er jeg af den opfattelse, at begrundelsen med henvisning til bevarelsen af sammenhængen i skattesystemet ikke kan tages til følge i det konkrete tilfælde.

2. Om begrundelsen i hensynet til bevarelsen af en effektiv skattekontrol

49. Den Portugisiske Republik har ligeledes gjort gældende, at indskrækningen til de hjemmehørende pensionsfonde vedrørende fritagelse for IRC bygger på krav, der er forbundet med en effektiv skattekontrol. De lovmæssige betingelser for at kunne være omfattet af denne fritagelse kræver, at de fonde, der er omfattet heraf, skal kunne kontrolleres direkte af de portugisiske skattemyndigheder.

50. De portugisiske fonde er således ikke blot underlagt de særligt strenge krav om tilsyn og beskyttelse af investorer i henhold til direktiv 2003/41/EF [14], men også supplerende betingelser i portugisisk ret, herunder især om økonomisk ansvarlighed. Den Portugisiske Republik betoner i den forbindelse det forhold, at den ordning om primær hæftelse for skattegæld, som er fastsat i EBF's artikel 16, stk. 4, ikke kan benyttes over for ikke-hjemmehørende pensionsfonde.

51. Kontrollen af disse forhold er således særlig kompleks og kræver, at de portugisiske skattemyndigheder kan henvende sig direkte til de pensionsfonde, der er omfattet af fritagelsen for IRC. I særdeleshed er det i tilfælde af, at den portugisiske lovgivnings krav for så vidt angår fritagelse for IRC ikke bliver overholdt, nødvendigt, at der kan gribes direkte ind over for fonden for at sikre tilbagebetaling af beløb, der skyldes i IRC. En sådan indgriben er umulig at sikre, når det drejer sig om pensionsfonde, der er etableret i en anden medlemsstat, så meget desto mere i en stat fra det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), idet EU's bestemmelser om skattemæssigt samarbejde ikke er anvendelige i sammenhæng med den nævnte aftale.

52. Kommissionen er af den opfattelse, at Den Portugisiske Republiks synspunkt skal afvises. Den omstridte skatteordning indskrænker nydelsen af fritagelsen for IRC til hjemmehørende pensionsfonde, uden at give ikke-hjemmehørende fonde lejlighed til at bevise, at de kan stille tilsvarende garantier som dem, hjemmehørende fonde er underlagt. For at sikre opfyldelsen af Den Portugisiske Republiks målsætninger er det således nok at anmode de ikke-hjemmehørende

14 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 3.6.2003 om arbejdsmarkedsrelaterede pensionskassers aktiviteter og tilsynet hermed, EUT L 235, s. 10.

pensionsfonde om at godtgøre deres art og de retlige rammer, som de opererer inden for, idet mekanismerne for samarbejde og gensidig bistand, som er fastsat i EU-retten, såvel som i multi- og bilaterale aftaler for så vidt angår EØS-lande, giver de portugisiske myndigheder mulighed for at foretage de nødvendige efterprøvelser, eller endog for inddrivelse af forfalden skattegæld.

53. Jeg kan for mit vedkommende i det væsentlige tilslutte mig den af Kommissionen fremførte argumentation.

54. Som denne med rette har anført, giver Den Portugisiske Republik, under påskud af hensynet til bevarelsen af en effektiv skattekontrol, nemlig ikke de ikke-hjemmehørende pensionsfonde muligheden for at godtgøre, at de kan opfylde kravene i CIRC for at være omfattet af den skattefritagelse, som indrømmes hjemmehørende fonde.

55. Jeg skal i den forbindelse bemærke, at Domstolen ved flere lejligheder har fastslået, at nationale bestemmelser, der gør det *absolut* umuligt for en skatteyder at bevise, at han kan opfylde de betingelser, som stilles af en medlemsstat, i hvilken han har ansøgt om at opnå en skattefordel, ikke kan begrundes med hensynet til bevarelsen af en effektiv skattekontrol [15]. Det kan således ikke på forhånd udelukkes, at den skattepligtige person er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at de betingelser, der er opstillet af staten, er opfyldt [16].

56. Denne vurdering gælder også skattepligtige, der har hjemsted i en af EØS-staterne.

57. Det bør således for det første bemærkes, navnlig for så vidt angår Den Portugisiske Republiks argument om opfyldelse af betingelserne i direktiv 2003/41, at pensionsfonde, der er etableret i Den Europæiske Unions medlemsstater eller i EØS-staterne, skal opfylde de pågældende bestemmelser [17], hvorfor de sagtens ved deres respektive tilsynsmyndigheder kan opnå de nødvendige dokumenter til at godtgøre, at de opfylder de garantier, som kræves i henhold til portugisisk ret.

15 — Jf. i denne retning dom af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 25, af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 49, og af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 60.

16 — Jf. i denne retning Laboratoires Fournier-dommen, præmis 25, og dom af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 96.

17 — For de sidstnævntes vedkommende er direktiv 2003/41 blevet udvidet til at omfatte Republikken Island, Fyrstendømmet Liechtenstein og Kongeriget Norge ved Det Blandede EØS-Udvalgs afgørelse nr. 88/2006 af 7.7.2006 om ændring af bilag IX (finansielle tjenesteydelser) i EØS-aftalen, EUT L 289, s. 26.

58. For det andet nøjes Den Portugisiske Republik for så vidt angår de andre betingelser, med undtagelse af den, der vedrører den primære hæftelse for skattegæld, med at henvise til de generelle krav, der er opremset i lovdekret nr. 12/2006 af 20. januar 2006, der udgør gennemførelsesretsakten for direktiv 2003/41, og som i denne henseende er meddelt Kommissionen af de portugisiske myndigheder.

59. Jeg ser dermed ikke, hvad der forhindrer de portugisiske myndigheder i at henvende sig til ikke-hjemmehørende pensionsfonde med henblik på at opnå de oplysninger, der er nødvendige for at indrømme dem den omstridte skattefritagelse i lighed med den behandling, der indrømmes pensionsfonde, der er etableret i Portugal.

60. Jeg tilføjer hertil, at selv om Kommissionen og Den Portugisiske Republik indgående har drøftet anvendelsen af Rådets direktiv 77/799/EØF [18], er disse bestemmelser efter min opfattelse ikke til megen nytte i en fremstilling som i den foreliggende sag.

61. De betingelser, hvis opfyldelse kræves af de portugisiske myndigheder for at kunne indrømme den omstridte skattefritagelse, vedrører nemlig ikke de ikke-hjemmehørende pensionsfondes skattemæssige stilling i deres respektive etableringsmedlemsstat, men disse fondes økonomiske virksomhed, herunder især oplysninger vedrørende deres tilsyn og spredning af deres aktiver. Direktiv 77/799, der vedrører udveksling af oplysninger på beskatningsområdet mellem medlemsstaternes skattemyndigheder, udgør efter min opfattelse således ikke det rette lovgrundlag for at opnå de oplysninger, som kræves i henhold til portugisisk lovgivning.

62. Selv om dette skulle være tilfældet, begriber jeg ikke, for så vidt angår forbindelserne til de andre medlemsstater, af hvilke grunde de portugisiske skattemyndigheder ikke skulle kunne skaffe sådanne oplysninger. Når det drejer sig om EØS-stater, er det korrekt, at direktiv 77/799 ikke finder anvendelse. Dette er dog ikke nok til at betragte de af den portugisiske lovgivning fastsatte restriktioner som berettigede. Jf. Domstolens retspraksis og det, der fremgår af den nylige dom i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen [19], åbner den portugisiske lovgivning således end ikke op for muligheden for indrømmelse af skattefritagelse af udbytte modtaget af ikke-hjemmehørende pensionsfonde, når der eksisterer en aftale om gensidig

18 — Rådets direktiv af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, EFT L 336, s. 15.

19 — Dommen nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 132 og 133.

bistand mellem Den Portugisiske Republik og EØS-staterne [20].

63. For det tredje skal jeg, for så vidt angår den i EBF's artikel 16, stk. 4, opstillede betingelse vedrørende den primære hæftelse for skattegæld, gøre følgende bemærkninger.

64. Ifølge Den Portugisiske Republik ophører skattefordelen med at blive indrømmet, så snart det konstateres, at de forskellige betingelser, som den er underlagt, ikke længere er opfyldt, og de selskaber, der forvalter pensionsfondene, skal som hovedhæftere svare skattegæld for de fonde, som de forvalter. Ifølge den sagsøgte medlemsstat er det dog umuligt at inddrive en sådan gæld hos ikkehjemmehørende selskaber, der forvalter sådanne fonde.

65. Jeg kan ikke tilslutte mig denne argumentation.

66. For det første har jeg svært ved at forstå, hvordan en mekanisme, som sigter på inddrivelse af skattefordringer, kan vise sig egnet til at sikre en effektiv skattekontrol, i og med at en sådan mekanisme ikke bidrager til gennemførelsen af den effektive skattekontrol, som forestås af de nationale myndigheder. Efter min opfattelse hører inddrivelse af skattefordringer ikke til stadiet bestående af foranstaltninger til en effektiv skattekontrol, men til de fuldbyrdningsmidler, som skattemyndighederne har til rådighed.

67. For det andet, og som Kommissionen med rette har gjort gældende i sine skrivelser, uden at dette er blevet anfægtet af Den Portugisiske Republik, kan myndighederne i medlemsstaten i deres forbindelser til skattemyndighederne i de andre medlemsstater udmærket anvende den mekanisme, der er fastsat i direktiv 2008/55/EF [21], for derigennem at få bistand til inddrivelsen af den fordring, som er opstået i Portugal.

68. Det pågældende direktiv giver således medlemsstaterne mulighed for at opsøge andre medlemsstaters kompetente myndigheder med enhver anmodning om inddrivelse af fordringer vedrørende alle skatter og afgifter

20 — Det bemærkes, at Kommissionen har nævnt sådanne klausuler hvad angår forbindelserne mellem Den Portugisiske Republik og henholdsvis Republikken Island og Kongeriget Norge.

21 — Rådets direktiv af 26.5.2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afdrag, skatter og andre foranstaltninger, EUT L 150, s. 28. Selv om dette direktiv blev vedtaget under traktatbrudsproceduren, var dets indhold imidlertid gældende, da den administrative procedure gik i gang. Således er direktiv 2008/55 blot en »kodificeret« version af Rådets direktiv 76/308/EØF af 15.3.1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med de foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsimportafgifter og told, EFT L 73, s. 18, som ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15.6.2001, EFT L 175, s. 17, som skulle være gennemført den 30.6.2002.

af enhver art, herunder indkomstskat, der opkræves af eller på vegne af en medlemsstat, såvel som om udveksling af alle oplysninger, som antageligt er relevante for inddrivelsen af en sådan fordring [22].

69. Sluttelig er det for så vidt angår EØS-staternes stilling — selv om det er korrekt, at direktiv 2008/55 ikke er blevet udvidet til at gælde EØS-aftalen, hvilket Kommissionen også har erkendt — imidlertid min opfattelse, at et absolut forbud mod at indrømme ikke-hjemmehørende pensionsfonde den skattefritagelse, som indrømmes portugisiske pensionsfonde, under alle omstændigheder er uforholdsmæssig i forhold til de påberåbte vanskeligheder i forbindelse med inddrivelse af skattegæld i disse EØS-stater.

70. Som Kommissionen har foreslået, kan man indføre andre og mindre indgribende foranstaltninger med henblik på at sikre inddrivelsen af sådanne skattefordringer. De portugisiske skattemyndigheder kan således på forhånd sikre sig, at de i EØS-staterne etablerede fonde, der anmoder om at blive omfattet af skattefritagelsen, kan stille de nødvendige finansielle garantier. Alternativt kan man overveje at indføre en ordning, der gør det muligt efterfølgende at inddrive ubetalte skattefordringer gennem en indeholdelse med frigørende virkning i relation til resultatet af de fremtidige regnskabsår i det portugisiske selskab, som indehaves af den pågældende ikke-hjemmehørende fond, når de i henhold til portugisisk ret stillede betingelser ikke er opfyldt.

71. Det må følgelig fastslås, at restriktionen for de frie kapitalbevægelser heller ikke kan begrundes med henvisning til opretholdelsen af en effektiv skattekontrol.

72. I lyset af alle disse overvejelser udgør den omstridte portugisiske lovgivning efter min mening en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som ikke kan begrundes.

73. Derfor skal jeg foreslå, at Kommissionen gives medhold.

74. Jeg tilføjer, at det i henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Portugisiske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger. Under disse forudsætninger, og såfremt Domstolen er enig i mit forslag, bør det derfor pålægges Den Portugisiske Republik at betale sagens omkostninger.

22 — Jf. bl.a. artikel 2 og 4 i direktiv 2008/55.

VI — Forslag til afgørelse

75. På grundlag af de ovenstående overvejelser skal jeg således foreslå Domstolen at udtale og bestemme følgende:

»1) Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, idet den pålægger udbytte modtaget af pensionsfonde, der er etableret i medlemsstater og i stater, der er parter i aftalen af 2. maj 1992 om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, en højere skattesats end den sats, der pålægges udbytte modtaget af pensionsfonde, der er etableret i Portugal.

2) Den Portugisiske Republik betaler sagens omkostninger.«