CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. MENGOZZI van 25 mei 2011 [1]

I — Inleiding

1. Met haar beroep, ingesteld op 1 december 2009, verzoekt de Commissie vast te stellen dat de Portugese Republiek, door de dividendontvangsten van niet op Portugees grondgebied gevestigde pensioenfondsen zwaarder te belasten dan de dividendontvangsten van ingezeten pensioenfondsen, de krachtens artikel 63 VWEU (het vroegere artikel 56 EG) en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 [2] (hierna: „EER-Overeenkomst") op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

II — Toepasselijke bepalingen

2. Krachtens artikel 16, lid 1, van het Estatuto dos Benefícios Fiscais (regeling inzake belastingvoordelen; hierna: „EBF") zijn dividendontvangsten van naar Portugees recht opgerichte en werkzaam zijnde pensioenfondsen, en daaraan gelijk te stellen instellingen, vrijgesteld van de Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (vennootschapsbelasting; hierna: „IRC").

3. Artikel 16, lid 4, EBF bepaalt dat bij nietnaleving van de in lid 1 van dit artikel gestelde voorwaarden deze vrijstelling niet geldt voor het betrokken boekjaar, en vennootschappen die pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen, waaronder ook ziekenfondsen, beheren, primair aansprakelijk zijn voor de belastingschulden van de door hen beheerde fondsen of vermogens en de verschuldigde belasting dienen te betalen binnen de termijn voorzien in artikel 120, lid 1, van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „CIRC").

4. Volgens artikel 4, lid 2, CIRC blijven rechtspersonen en andere instellingen die hun zetel of feitelijke leiding niet op Portugees grondgebied hebben, IRC verschuldigd over de in Portugal verworven inkomsten. Artikel 80, lid 4, sub c, CIRC preciseert dat de

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.
2 — PB 1994, L 1, blz. 3.

IRC 20 % bedraagt, behoudens de eventuele toepassing van bepalingen van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. [3]

5. Artikel 4, lid 3, sub c, punt 3, CIRC bepaalt dat de inkomsten van kapitaalinvesteringen waarvan de debiteur op Portugees grondgebied woont of aldaar zijn zetel of werkelijke leiding heeft of waarvan de betalingen aan een vaste inrichting in Portugal toerekenbaar zijn, tot de in Portugal belastbare inkomsten van niet-ingezetenen behoren.

6. Artikel 88, lid 11, CIRC bepaalt:

„De winstuitkeringen door aan IRC onderworpen instellingen aan instellingen met een gehele of gedeeltelijke vrijstelling, waaronder alsdan ook kapitaalopbrengsten zijn begrepen, worden autonoom belast tegen een tarief van 20 % wanneer de winstuitkerende aandelen niet onafgebroken in het bezit van dezelfde belastingplichtige zijn geweest gedurende het jaar voorafgaande aan de uitkering en niet gedurende de voor die periode vereiste duur zijn aangehouden."

7. Artikel 88, lid 12, CIRC voegt hieraan toe:

„Op het overeenkomstig het bepaalde in lid 11 vastgestelde belastingbedrag wordt de eventueel aan de bron ingehouden belasting in mindering gebracht, aangezien het ingehouden bedrag in dat geval niet uit hoofde van artikel 90, lid 2, kan worden afgetrokken."

8. Ten slotte preciseert artikel 90, lid 2, CIRC dat de uitkerende instanties, waar het gaat om dividenden uitgekeerd aan ingezeten pensioenfondsen, geen IRC aan de bron behoeven in te houden wanneer zij het bewijs kunnen overleggen dat deze fondsen over een vrijstelling beschikken tot aan het verstrijken van de termijn voor de betaling van de belasting.

III — Precontentieuze procedure

9. Op 23 maart 2007 heeft de Commissie de Portugese Republiek een aanmaningsbrief gestuurd, waarin zij stelde dat de Portugese belastingbepalingen die de dividend- en renteontvangsten van niet in Portugal ingezeten

3 — Volgens de toelichting van de Commissie, die door de Portugese Republiek niet wordt aangevochten, zou bij toepassing van een dergelijk verdrag het belastingtarief worden verlaagd naar 10 %.

pensioenfondsen fiscaal nadelig behandelden, onverenigbaar waren met artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

10. Omdat de Commissie geen genoegen nam met de reactie van de Portugese Republiek, heeft zij haar op 8 mei 2008 een met redenen omkleed advies gestuurd waarin zij haar verzocht om de nodige maatregelen te nemen om te voldoen aan artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst wat de wetgeving inzake de belastingheffing op dividenduitkeringen aan niet-ingezeten pensioenfondsen betreft. [4]

11. In haar antwoord van 14 augustus 2008 heeft de Portugese Republiek erkend dat de betrokken belastingregeling een beperking was van het vrije kapitaalverkeer, maar stelt zij dat die beperking gerechtvaardigd was op grond van het gemeenschapsrecht. In het bijzonder heeft zij aangevoerd dat de aan de in Portugal gevestigde pensioenfondsen voorbehouden, gunstigere regeling gerechtvaardigd was door de bijzondere kenmerken van de nationale pensioenfondsen en de specifieke regels waaraan die fondsen onderworpen waren. Zij benadrukt in haar antwoord de praktische onmogelijkheid om na te gaan of een niet-ingezeten instelling aan de voorwaarden voldoet zoals die bij de nationale regelgeving worden gesteld, alsook de fiscale samenhang van het litigieuze stelsel.

4 — Zoals de Commissie in haar inleidende verzoekschrift heeft aangegeven, heeft zij bij het met redenen omkleed advies afgezien van haar grieven betreffende de fiscale behandeling van de rente die, naar zij toelicht, het voorwerp zijn van een aparte inbreukprocedure.

IV — Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen

12. Bij akte, neergelegd ter griffie van het Hof op 1 december 2009, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld en het Hof verzocht:

— vast te stellen dat de Portugese Republiek, door de dividendontvangsten van niet-ingezeten pensioenfondsen zwaarder te belasten dan de dividendontvangsten van op Portugees grondgebied gevestigde pensioenfondsen, de krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen; en

— de Portugese Republiek te verwijzen in de kosten.

13. De Portugese Republiek verzoekt het Hof het beroep te verwerpen en de Commissie in de kosten te verwijzen.

14. Bij akte, neergelegd ter griffie van het Hof op 8 april 2010, heeft de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA op grond van artikel 40, derde alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en artikel 93 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, verzocht om toelating tot interventie aan de zijde van de Commissie.

15. Bij beschikking van 15 juli 2010 heeft de president van het Hof dat verzoek afgewezen.

16. De Commissie en de Portugese Republiek hebben ter terechtzitting van 24 maart 2011 pleidooi gehouden.

V — Analyse

17. Alvorens het beperkende karakter van de litigieuze regeling en de door de Portugese Republiek aangevoerde rechtvaardigingsgronden te onderzoeken, wil ik enige opmerkingen maken over het voorwerp van de door de Commissie verweten niet-nakoming, een vraag die in het bijzonder aan de orde is gekomen op de terechtzitting voor het Hof.

A — *Voorwerp van de verweten niet-nakoming*

18. Het voorwerp van dit niet-nakomingsberoep betreft, zoals de Commissie aangeeft, het verschil in behandeling in de Portugese belastingregeling tussen de dividendontvangsten van pensioenfondsen naargelang de plaats van vestiging van die fondsen. Zo zijn de dividenduitkeringen door Portugese vennootschappen aan overeenkomstig de Portugese wettelijke regeling opgerichte en werkzaam zijnde pensioenfondsen volledig vrijgesteld van IRC, terwijl over soortgelijke dividenduitkeringen aan niet-ingezeten vennootschappen wel IRC verschuldigd is, tegen een tarief van maximaal 20 % van de dividenduitkeringen.

19. De Commissie ziet in deze verschillende behandeling een beperking van het vrije kapitaalverkeer, aangezien het investeren door deze niet-ingezeten fondsen in Portugese ondernemingen minder aantrekkelijk wordt gemaakt.

20. De Portugese Republiek betoogt dat het voorwerp van de verweten niet-nakoming in te algemene bewoordingen is gesteld. Volgens artikel 88, lid 11, CIRC worden immers de winstuitkeringen aan pensioenfondsen door Portugese vennootschappen die aan IRC zijn onderworpen belast tegen een tarief van 20 % wanneer de op dividend rechtgevende aandelen, gedurende het jaar voorafgaande aan de heffing, niet onafgebroken in het bezit van dezelfde belastingplichtige zijn geweest en niet gedurende de voor die periode vereiste duur zijn aangehouden. Dit tarief zou gelijk zijn aan de belastingheffing van de niet-ingezeten pensioenfondsen. De Portugese Republiek leidt hieruit derhalve af dat de verweten niet-nakoming beperkt had moeten worden tot de situatie van de aandelen in de vennootschap die in handen zijn van een pensioenfonds gedurende een periode *langer dan* een jaar.

21. Het bezwaar van de Portugese Republiek overtuigt mij niet.

22. Uit de bewoordingen van het petitum van het inleidende verzoekschrift blijkt namelijk duidelijk dat de niet-nakoming niet ziet op de wettelijke bepalingen krachtens welke de

door de Portugese vennootschappen aan ingezeten en niet-ingezeten pensioenfondsen dividenduitkeringen worden belast tegen hetzelfde tarief van 20 %, zoals de bepalingen welke gelden voor aandelen in de vennootschap die gedurende minder dan een jaar zijn aangehouden.

23. Het petitum van de Commissie omvat daarom niet de situaties waarin de belasting over dividenduitkeringen aan ingezeten pensioenfondsen gelijk is aan die over dividenduitkeringen aan niet-ingezeten pensioenfondsen.

26. Terwijl in dit geval een bronbelasting van 20 % op de aan niet-ingezeten pensioenfondsen uitgekeerde dividenden drukt, vindt die inhouding niet plaats ten aanzien van de aan de Portugese pensioenfondsen uitgekeerde dividenden. Dit maakt het derhalve voor niet-ingezeten pensioenfondsen onmiskenbaar minder aantrekkelijk om te investeren in het kapitaal van Portugese vennootschappen dan voor hun ingezeten evenknie, terwijl al deze fondsen zich in het licht van de Portugese wetgeving in een vergelijkbare situatie bevinden nu de Portugese Republiek, als bronstaat van deze inkomsten, haar fiscale bevoegdheid aangaande de dividenduitkeringen aan deze instellingen ongeacht de plaats van hun vestiging uitoefent.

B — *Bestaan van een beperking van het kapitaalverkeer*

27. Bovendien wil ik opmerken dat deze minder gunstige behandeling niet door de Portugese Republiek wordt betwist.

24. Om te beginnen zijn krachtens artikel 63, lid 1, VWEU alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten verboden.

28. Ik ben derhalve van mening dat de betrokken fiscale regeling een in beginsel door artikel 63, lid 1, VWEU verboden beperking van het kapitaalverkeer is.

25. Zo zijn maatregelen, daaronder mede begrepen fiscale maatregelen, vastgesteld door een lidstaat die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien om op zijn grondgebied investeringen te doen, een zodanige beperking. [5]

29. Aangezien artikel 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking heeft als de in wezen identieke bepalingen van artikel 63, lid 1, VWEU, gelden deze

5 — Zie in die zin met name arresten van 18 december 2007, Skatteverket/A (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 40); 3 juni 2010, Commissie/Spanje (C-487/08, Jurispr. blz. I-4843, punt 43), en 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, Jurispr. blz. I-305, punt 50).

overwegingen mutatis mutandis ook voor dit artikel 40. [6]

30. Resteert derhalve nog de door de Portugese Republiek aangevoerde rechtvaardigingsgronden te onderzoeken.

C — *De door de Portugese Republiek aangevoerde rechtvaardigingsgronden*

31. Ter rechtvaardiging van de hiervoor vastgestelde beperking van het kapitaalverkeer voert de Portugese Republiek in het bijzonder twee soorten rechtvaardiging aan, namelijk enerzijds, de noodzaak van het bewaren van de samenhang van het belastingstelsel en anderzijds, de noodzaak van het waarborgen van de doeltreffendheid van de fiscale controles.

1. Rechtvaardiging uit hoofde van de samenhang van het belastingstelsel

32. Volgens de Portugese Republiek zou de belastingregeling betreffende de pensioenfondsen gerechtvaardigd zijn op grond van een ruime toepassing van het beginsel van de fiscale samenhang. Zo zou de vrijstelling van de inkomsten van de Portugese pensioenfondsen gecompenseerd worden doordat over de pensioenuitkeringen aan de in Portugal wonende gerechtigden de belasting over de inkomsten van natuurlijke personen wordt geheven. Op pensioengebied was deze uitlegging noodzakelijk om ieder risico van aantasting van het financiële evenwicht van het socialezekerheidsstelsel weg te nemen. De Portugese Republiek verwijst in haar schriftelijke opmerkingen naar het zogenaamde VVB-beginsel (vrijstelling van aan pensioenfondsen betaalde bijdragen, vrijstelling van door pensioenfondsen ontvangen opbrengsten en gemaakte vermogenswinsten, en belasting van de aan de natuurlijke personen uitgekeerde pensioenen). Het doel van dit regime zou uiteindelijk zijn om het zo te sturen dat de spaargelden bij de financieringsinstrumenten van de pensioenen terechtkomen door economische dubbele belasting van die inkomsten te voorkomen.

33. De Commissie voert hiertegen aan dat gelet op de rechtspraak, deze rechtvaardigingsgrond in dit geval niet kan worden aanvaard.

34. Ik ben het met het standpunt van de Commissie eens.

35. Dienaangaande wil ik erop wijzen dat het Hof sinds de arresten Bachmann en Commissie/België [7] heeft erkend dat de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te bewaren, een regelgeving die de uitoefening van

6 — Zie op dit punt arrest van 7 april 2011, Commissie/Portugal (C-20/09, Jurispr. blz. I-2637, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

7 — Arresten van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249) en Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305).

de door het Verdrag gegarandeerde verkeersvrijheden kon beperken, kan rechtvaardigen. [8]

36. Volgens vaste rechtspraak kan een beroep op de rechtvaardigingsgrond van de samenhang van het belastingstelsel volgens het Hof evenwel alleen slagen, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing, waarbij het rechtstreekse verband op basis van de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling moet worden beoordeeld. [9]

37. Tot het arrest Manninen [10] heeft het Hof het begrip rechtstreeks verband aldus uitgelegd dat daarvoor de aftrek en de heffing in het kader van dezelfde belasting moesten plaatsvinden en wel bij dezelfde belastingplichtige. [11]

38. Zoals ik reeds heb aangegeven in mijn conclusie in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Columbus Container Services [12] heeft het Hof vanaf genoemd arrest Manninen de strikte uitlegging van het begrip rechtstreeks verband op grond van de tot dan toe in de rechtspraak gehanteerde criteria van dezelfde belasting en dezelfde belastingplichtige afgezwakt.

39. In die context stelt de Portugese regering het Hof voor om een „ruime" opvatting van de rechtvaardigingsgrond inzake de samenhang van het belastingstelsel te aanvaarden.

40. De Portugese regering is zich volstrekt bewust van het feit dat bij navolging van de traditionele lijn van de rechtspraak van vóór het reeds aangehaalde arrest Manninen, in casu duidelijk niet aan het vereiste van het bestaan van een rechtstreek verband is voldaan. Bij het belastingnadeel voor de niet in Portugal gevestigde pensioenfondsen en de vrijstelling van de pensioenuitkeringen aan de gepensioneerde natuurlijke personen gaat het namelijk om twee verschillende belastingplichtigen in het kader van twee afzonderlijke belastingen, namelijk enerzijds de belasting over de winst van een rechtspersoon en anderzijds de belasting over de inkomsten van natuurlijke personen.

41. In elk geval kan ook gelet op de rechtspraak van na het reeds aangehaalde arrest Manninen in casu geen rechtstreeks verband worden vastgesteld.

8 — Zie reeds aangehaalde arresten Bachmann (punt 28) en Commissie/België (punt 21), alsook arresten van 23 februari 2006, Keller Holding (C-471/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 40), en 8 november 2007, Amurta (C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 46).

9 — Zie met name arresten van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punten 42 en 43); 28 februari 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Jurispr. blz. I-1129, punt 37); 27 november 2008, Papillon (C-418/07, Jurispr. blz. I-8947, punt 44); 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Jurispr. blz. I-5145, punt 72), en 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Jurispr. blz. I-6649, punt 55).

10 — Reeds aangehaald arrest.

11 — Zie met name arresten van 13 april 2000, Baars (C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 40); 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punten 57 en 58); 18 september 2003, Bosal (C-168/01, Jurispr. blz. I-9409, punten 29 en 30), en 15 juli 2004, Lenz (C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punt 36).

12 — Punt 189 van de conclusie van 29 maart 2007 in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 6 december 2007 (C-298/05, Jurispr. blz. I-10451).

42. Op dit punt wijs ik erop dat het doel en de logica van het litigieuze belastingstelsel erop berusten de ingezeten pensioenfondsen vrij te stellen teneinde een dubbele belasting van de aan de gepensioneerden uitgekeerde bedragen te voorkomen, die anders in eerste instantie bij de pensioenfondsen zou worden geheven en vervolgens bij de uitbetaling van het pensioen aan de natuurlijke personen.

43. De vrijstelling van pensioenfondsen is een veelvoorkomende praktijk bij de lidstaten, aangezien deze wordt aangemoedigd door artikel 4 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), die naar de vrijstelling van pensioenfondsen en liefdadige instellingen verwijst. De meeste lidstaten belasten bedrijfspensioenen volgens het VVB-regime (bijdragen vrijgesteld, beleggingsopbrengsten en vermogenswinsten vrijgesteld, pensioenuitkeringen belast). Zo staat het VVB-regime toe om vrijstellingen te geven bij het vormen van de pensioensreserves en belast het de uitkeringen aan de gepensioneerden bij hun pensionering.

44. Voor de Portugese Republiek was het inherent aan de logica en het doel van dit regime dat de belastingvrijstelling van de inkomsten van de fondsen uitsluitend van toepassing was op ingezeten pensioenfondsen, nu de daarna belaste pensioenen globaal gezien voornamelijk voortvloeien uit de door de pensioenfondsen gedane investeringen en gerealiseerde inkomsten waarover de Portugese Republiek geen belasting heft.

45. Ik zie evenwel niet in waarom de interne samenhang van het nationale Portugese stelsel kan worden aangetast indien de belastingvrijstelling van de ingezeten pensioenfondsen ook voor pensioenfondsen die in andere lidstaten zijn gevestigd zou gelden. Mijns inziens kan de samenhang van het nationale fiscale stelsel volledig worden bewaard wanneer het belastingvoordeel aan niet-ingezeten pensioenfondsen wordt verstrekt. [13]

46. Ik wil hier nog aan toevoegen dat deze uitbreiding de samenhang van het nationale stelsel integendeel zou kunnen versterken, wanneer de niet-ingezeten pensioenfondsen pensioenen zouden uitkeren aan in Portugal wonende natuurlijke personen die anders dubbel blijken te worden belast.

47. Bovendien heeft de Portugese Republiek, ondanks een hierover ter terechtzitting gestelde vraag, niet toegelicht waarom zij een aantasting van de vermeende samenhang van haar nationale stelsel toestaat door overeenkomstig artikel 88, lid 11, CIRC, de dividenduitkeringen aan ingezeten pensioenfondsen en niet-ingezeten pensioenfondsen die minder dan een jaar aandelen in

13 — Zie naar analogie reeds aangehaalde arresten Lenz (punt 38) en Manninen (punt 46). Zie ook mijn reeds aangehaalde conclusie in de zaak Columbus Container Services (punt 194).

Portugese vennootschappen hebben, gelijk te behandelen.

48. Daarom ben ik van mening dat de rechtvaardigingsgrond inzake het bewaren van de samenhang van het fiscale stelsel in casu niet kan worden aanvaard.

2. De rechtvaardigingsgrond inzake de waarborging van de doeltreffendheid van de fiscale controles

49. De Portugese Republiek voert ook aan dat de beperking van de IRC-vrijstelling tot ingezeten pensioenfondsen gebaseerd is op vereisten in verband met de doeltreffendheid van fiscale controles. Volgens de wettelijke voorwaarden om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen, moesten de vrijgestelde fondsen door de Portugese belastingdienst rechtstreeks kunnen worden gecontroleerd.

50. Zo zouden de Portugese fondsen overeenkomstig richtlijn 2003/41/EG [14] niet alleen aan bijzonder strenge prudentiële vereisten ter bescherming van investeerders zijn onderworpen, maar ook aan extra eigen voorwaarden van Portugees recht, met name inzake de financiële aansprakelijkheid. Op dit punt benadrukt de Portugese regering dat de in artikel 16, lid 4, EBF neergelegde regeling van de primaire aansprakelijkheid voor belastingschulden niet uitvoerbaar is bij niet-ingezeten pensioenfondsen.

51. Het controleren van deze voorwaarden zou bijzonder ingewikkeld zijn en vereisen dat de Portugese belastingdiensten zich rechtstreeks tot de van IRC vrijgestelde pensioenfondsen zouden kunnen wenden. Met name in geval van niet-naleving van de voorwaarden van de Portugese regeling inzake de IRC-vrijstelling zou een rechtstreekse aanpak van dit fonds absoluut noodzakelijk zijn om de terugbetaling van de uit hoofde van de IRC verschuldigde bedragen te verzekeren. Dit zou onmogelijk zijn bij in een andere lidstaat gevestigde fondsen en a fortiori bij fondsen gevestigd in een staat van de Europese Economische Ruimte (hierna: „EER"), aangezien de Uniebepalingen betreffende de samenwerking op fiscaal gebied in het kader van de EER-Overeenkomst niet toepasbaar zijn.

52. Volgens de Commissie moet de stelling van de Portugese Republiek worden afgewezen. De litigieuze belastingregeling zou het voordeel van de IRC-vrijstelling beperken tot ingezeten pensioenfondsen zonder dat het voor de niet-ingezeten pensioenfondsen mogelijk was te bewijzen dat zij dezelfde waarborgen bieden als die welke gelden voor de ingezeten fondsen. Om de door de Portugese Republiek aangevoerde doelstellingen te realiseren, zou het derhalve volstaan om van de

14 — Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 3 juni 2003 betreffende de werkzaamheden van en het toezicht op instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (hierna: „richtlijn 2003/41"), PB L 235, blz. 10.

niet-ingezeten pensioenfondsen het bewijs te vragen van hun kwaliteit en het wettelijke kader waarbinnen zij werkzaam zijn, aangezien de Portugese autoriteiten op grond van de in het Unierecht vervatte mechanismen voor samenwerking en wederzijdse bijstand, maar ook, waar het de EER-staten betreft, door de multi- en bilaterale overeenkomsten, tot de noodzakelijke verificaties en ook de inning van verschuldigde belastingschulden kunnen overgaan.

53. Ik zelf ben het in wezen eens met de argumentatie van de Commissie.

54. Zoals de Commissie terecht heeft aangegeven, onthoudt de Portugese Republiek namelijk onder voorwendsel van het behoud van de doeltreffendheid van de fiscale controles, de niet-ingezeten pensioenfondsen iedere mogelijkheid aan te tonen dat zij kunnen voldoen aan de voorwaarden van de CIRC om in aanmerking te komen voor de aan de ingezeten pensioenfondsen verleende belastingvrijstelling.

55. Ik herinner er echter aan dat het Hof verschillende keren heeft geoordeeld dat het waarborgen van de doeltreffendheid van fiscale controles geen rechtvaardiging kan vormen voor nationale regelingen die een belastingplichtige *volstrekt* beletten het bewijs te leveren dat hij aan de voorwaarden van de lidstaat waarvan hij het fiscale voordeel wenst te genieten, kan voldoen. [15] Het is immers niet op voorhand uitgesloten, dat de belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingdienst van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kan controleren of aan de door deze laatste lidstaat gestelde voorwaarden is voldaan. [16]

56. Dit oordeel geldt ook voor de belastingplichtigen die in de EER-staten wonen.

57. In de eerste plaats wil ik namelijk opmerken, waar het meer in het bijzonder gaat om het argument van de Portugese Republiek inzake de naleving van de voorwaarden van richtlijn 2003/41, dat de in de lidstaten van de Europese Unie en de EER-staten gevestigde pensioenfondsen deze bepalingen moeten naleven [17] en derhalve heel goed van de respectievelijke toezichthoudende autoriteiten de noodzakelijke documenten kunnen verkrijgen die aantonen dat zij aan de bij de Portugese wetgeving vereiste waarborgen voldoen.

15 — Zie in die zin arresten van 10 maart 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 25); 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 49), en 27 januari 2009, Persche (C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 60).

16 — Zie in die zin reeds aangehaalde arrest Laboratoires Fournier (punt 25) en arrest van 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 96).

17 — Wat deze laatste staten betreft, is de werkingssfeer van richtlijn 2002/41 uitgebreid tot IJsland, Liechtenstein en Noorwegen bij besluit van het Gemengd Comité van de EER nr. 88/2006 van 7 juli 2006 tot wijziging van bijlage IX (Financiële diensten) bij de EER-overeenkomst (PB L 289, blz. 26).

58. In de tweede plaats herinnert de Portugese Republiek, waar het gaat om de andere voorwaarden dan die van de primaire aansprakelijkheid voor belastingschulden, alleen aan de algemene vereisten vermeld in wetsbesluit nr. 12/2006 van 20 januari 2006, waarmee richtlijn 2003/41 is omgezet in nationaal recht en die als zodanig door de Portugese autoriteiten aan de Commissie is medegedeeld.

59. Ik zie derhalve niet in waarom de Portugese autoriteiten zich niet tot de niet-ingezeten pensioenfondsen zouden kunnen wenden ter verkrijging van de noodzakelijke informatie op grond waarvan deze fondsen, net zoals de in Portugal gevestigde pensioenfondsen, het voordeel van de litigieuze belastingvrijstelling kunnen verkrijgen.

60. Ik vermeld hier nog bij dat de Commissie en de Portugese Republiek weliswaar nogal uitvoerig hebben gesproken over de toepassing van richtlijn 77/799/EEG [18], doch dat de bepalingen van deze richtlijn mij niet erg nuttig lijken in een situatie als die van de onderhavige zaak.

61. De voorwaarden waarvan de Portugese autoriteiten naleving vereisen voor het verlenen van de litigieuze vrijstelling, hebben namelijk geen betrekking op de fiscale situatie van de niet-ingezeten pensioenfondsen in hun lidstaat van vestiging, maar op de economische werkzaamheid van deze fondsen, in het bijzonder op de informatie betreffende het op hen uitgeoefende toezicht en de diversificatie van hun activa. Richtlijn 77/799, die betrekking heeft op de uitwisseling van informatie op fiscaal gebied tussen belastingdiensten van de lidstaten, is derhalve volgens mij niet het geschikte rechtskader om de door de Portugese wettelijke regeling vereiste informatie te verkrijgen.

62. Mocht dat echter wel het geval zijn, zie ik wat de betrekkingen met de andere lidstaten betreft, niet in waarom die informatie niet door de Portugese belastingdienst kan worden verkregen. Wat de EER-staten betreft kan richtlijn 77/799 inderdaad niet van toepassing zijn. Dat kan evenwel niet voldoende zijn om de in de Portugese wetgeving vervatte beperkingen gerechtvaardigd te achten. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof en blijkens het recente arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen [19], voorziet de Portugese wettelijke regeling namelijk zelfs niet in de mogelijkheid van het verlenen van een vrijstelling voor de dividenduitkeringen van niet-ingezeten pensioenfondsen wanneer er tussen de Portugese

18 — Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15).

19 — Reeds aangehaald arrest van 10 februari 2011 (punten 132 en 133).

Republiek en de EER-staten een verdrag inzake wederzijdse bijstand is afgesloten. [20]

63. Wat in de derde plaats de in artikel 16, lid 4, EFB vervatte voorwaarde van de primaire aansprakelijkheid voor belastingschulden betreft, moeten de volgende opmerkingen worden gemaakt.

64. Zodra is vastgesteld dat niet meer is voldaan aan de verschillende voor de vrijstelling geldende voorwaarden, is deze vrijstelling, volgens de Portugese Republiek, niet meer van kracht en moeten de vennootschappen die deze fondsen beheren alsdan primair aansprakelijk zijn voor de belastingschuld van de door hen beheerde fondsen. Volgens de verwerende lidstaat zou het echter onmogelijk zijn die schuld in te vorderen bij niet-ingezeten vennootschappen die dergelijke fondsen beheren.

65. Dat betoog kan mij niet overtuigen.

66. Om te beginnen vind ik het moeilijk te begrijpen hoe een systeem dat bedoeld is om belastingschulden in te vorderen, geschikt kan blijken te zijn om de doeltreffendheid van fiscale controles te garanderen, aangezien dat systeem geen onderdeel is van de uitvoering van de door de nationale overheden ondernomen controles. Mijns inziens houdt de fase van de invordering van fiscale schuldvorderingen geen verband met de doeltreffendheid van fiscale controleoperaties, maar met de aan de belastingdienst ter beschikking staande uitvoeringsmiddelen.

67. Verder kunnen, zoals de Commissie terecht in haar schriftelijke stukken heeft aangevoerd en zonder dat dit door de Portugese Republiek is betwist, de autoriteiten van deze lidstaat in hun betrekkingen met de belastingdiensten van andere lidstaten heel goed gebruikmaken van het systeem vervat in richtlijn 2008/55/EG [21] om hulp te verkrijgen bij de invordering van een in Portugal ontstane belastingschuld.

68. Deze richtlijn maakt het namelijk voor de lidstaten mogelijk om op de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten een beroep te doen voor ieder verzoek tot invordering van een schuldvordering betreffende alle

20 — Opgemerkt zij dat de Commissie met die bepalingen rekening heeft gehouden waar het gaat om de betrekkingen tussen de Portugese Republiek en respectievelijk IJsland en Noorwegen.

21 — Richtlijn van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 150, blz. 28). Hoewel deze richtlijn is vastgesteld tijdens de niet-nakomingsprocedure, was de inhoud ervan toch van toepassing op het tijdstip dat de precontentieuze procedure een aanvang nam. Richtlijn 2008/55 is namelijk louter de „gecodificeerde" versie van richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten (PB L 73, blz. 18), laatstelijk gewijzigd door richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 (PB L 175, blz. 17), die vóór 30 juni 2002 moest worden omgezet in nationaal recht.

heffingen, belastingen en rechten, van welke aard dan ook, waaronder begrepen belastingen op inkomen, geheven door of voor rekening van een lidstaat, alsmede om alle voor de invordering van die schuldvordering mogelijk relevante informatie uit te wisselen. [22]

69. Mocht ten slotte, wat de situatie van de EER-staten betreft, de werking van richtlijn 2008/55, zoals de Commissie heeft erkend, inderdaad niet ook zijn uitgebreid tot de EER-Overeenkomst, dan ben ik toch van mening dat een absoluut verbod voor niet-ingezeten pensioenfondsen om voor de aan de Portugese pensioenfondsen verstrekte belastingvrijstelling in aanmerking te komen, in elk geval onevenredig is in het licht van de gestelde moeilijkheden van invordering van een belastingschuld in deze EER-staten.

70. Zoals de Commissie heeft voorgesteld, kunnen andere, minder beperkende maatregelen worden ingevoerd om de invordering van die belastingschulden te verzekeren. Zo is denkbaar dat de Portugese belastingdienst voorshands zich ervan kan verzekeren dat de in de EER-staten gevestigde fondsen die op de vrijstelling een beroep doen, de noodzakelijke financiële waarborgen kunnen bieden. Als alternatief kan worden gedacht aan de invoering van een systeem waarbij onbetaalde belastingvorderingen a posteriori kunnen worden ingevorderd door middel van een bevrijdende voorheffing over de resultaten van toekomstige boekjaren van de Portugese vennootschap die in handen is van het betrokken niet-ingezeten fonds, ingeval de door de Portugese wetgeving gestelde vereisten niet worden nageleefd.

71. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de beperking van het vrije kapitaalverkeer ook niet gerechtvaardigd kan worden op grond van de waarborging van de doeltreffendheid van de fiscale controles.

72. Gelet op al deze overwegingen is de betrokken Portugese wettelijke regeling mijns inziens een beperking van het vrije kapitaalverkeer die niet gerechtvaardigd kan worden.

73. Derhalve geef ik in overweging het door de Commissie ingestelde beroep te laten slagen.

74. Verder wordt volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. De Commissie heeft geconcludeerd tot verwijzing van de Portugese Republiek in de kosten. In die omstandigheden moet de Portugese Republiek derhalve in de kosten worden verwezen, indien het Hof het eens is met mijn voorstel om het onderhavige beroep te laten slagen.

22 — Zie met name de artikelen 2 en 4 van richtlijn 2008/55.

VI — Conclusie

75. In het licht van een en ander geef ik in overweging dat het het Hof behage te verklaren en te beslissen als volgt:

„1) Door de dividendontvangsten van pensioenfondsen gevestigd in de lidstaten en in de staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 zwaarder te belasten dan de dividendontvangsten van in Portugal gevestigde pensioenfondsen, is de Portugese Republiek de krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte op haar rustende verplichtingen niet nagekomen;

2) De Portugese Republiek wordt verwezen in de kosten."