JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
25 päivänä toukokuuta 2011 [1]

I Johdanto

1. Euroopan komissio vaatii 1.12.2009 nostamassaan kanteessa toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan (entinen EY 56 artikla) ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen [2] (jäljempänä ETA-sopimus) 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on verottanut Portugalin alueen ulkopuolella asuvien eläkerahastojen saamia osinkoja korkeammalla verokannalla kuin Portugalissa asuvien eläkerahastojen saamia osinkoja.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Veroetuja koskevan Portugalin lain (Estatuto dos Beneficios Fiscais, jäljempänä EBF) 16 §:n 1 momentin mukaan Portugalin oikeuden mukaisesti perustettujen ja toimivien eläkerahastojen ja niihin rinnastettavien yhteisöjen saamat tulot vapautetaan yhteisöverosta (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas).

3. EBF:n 16 §:n 4 momentin mukaan tilanteessa, jossa kyseisen pykälän 1 momentissa asetetut edellytykset eivät täyty, säädetty etu menetetään kyseessä olevalta tilikaudelta, ja eläkerahastojen hallinnointiyhtiöt sekä niihin rinnastettavat yhteisöt, mukaan lukien keskinäiset yhdistykset, ovat ensisijaisessa vastuussa hallinnoimiensa rahastojen tai varallisuusmassojen veroveloista ja niiden on maksettava verovelka yhteisöverolain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, jäljempänä CIRC) 120 §:n 1 momentissa säädetyssä määräajassa.

4. CIRC:n 4 §:n 2 momentissa säädetään, että ne oikeushenkilöt ja muut yhteisöt, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johtopaikka ei sijaitse Portugalissa, ovat yhteisöverovelvollisia Portugalista saamistaan tuloista. CIRC:n 80 §:n 4 momentin c kohdassa täsmennetään, että yhteisöveron määrä on 20 prosenttia,

1 – – Alkuperäinen kieli: ranska.
2 – EYVL 1994, L 1, s. 3.

jollei kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräyksistä mahdollisesti muuta johdu. [3]

5. CIRC:n 4 §:n 3 momentin c kohdan 3 alakohdassa säädetään, että pääomasijoituksista saadut tulot, joiden maksajan kotipaikka, sijoittautumispaikka tai tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Portugalissa tai joiden maksajana on Portugalissa sijaitseva kiinteä toimipaikka, kuuluvat ulkomailla asuvien Portugalissa veronalaisiin tuloihin.

6. CIRC:n 88 §:n 11 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhteisöverovelvollisten yhteisöjen kokonaan tai osittain verosta vapautetuille verovelvollisille jakamia voittoja, tässä tapauksessa pääomatulot mukaan lukien, verotetaan erikseen 20 prosentin verokannalla, jos ne yhtiöosuudet, joihin voitot perustuvat, eivät ole keskeytyksettä olleet saman verovelvollisen hallussa voitonjakohetkeä edeltäneen vuoden ajan eikä niitä ole säilytetty tarpeeksi kauan, jotta kyseinen ajanjakso täyttyisi.”

7. CIRC:n 88 §:n 12 momentissa lisätään seuraavaa:

”Edellä 11 momentin säännösten mukaisesti määritetyn veron määrästä vähennetään mahdollisesti pidätetty lähdevero, eikä pidätettyä lähdeveroa voida tässä tilanteessa vähentää 90 §:n 2 momentin nojalla.”

8. Lopuksi CIRC:n 90 §:n 2 momentissa täsmennetään Portugalissa asuville eläkerahastoille maksetuista osingoista, että maksajat eivät ole velvollisia pidättämään yhteisöveroa lähteellä, kun niille esitetään näyttöä siitä, että kyseisille eläkerahastoille on myönnetty verovapautus veron maksamiselle säädetyn määräajan päättymiseen saakka.

III Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

9. Komissio lähetti Portugalin tasavallalle 23.3.2007 virallisen huomautuksen, jossa se väitti Portugalin verosäännösten olevan ristiriidassa EY 56 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan kanssa, koska säännöksissä

3 – Komission selitysten mukaan, joita Portugalin tasavalta ei ole kiistänyt, tällaisen sopimuksen nojalla verokanta alenee 10 prosenttiin.

kohdellaan Portugalin ulkopuolella asuvien eläkerahastojen saamia osinkoja ja korkoja verotuksessa epäedullisesti.

10. Koska komissio ei ollut tyytyväinen Portugalin tasavallan vastaukseen, se lähetti 8.5.2008 Portugalin tasavallalle perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet, jotta ulkomailla asuville eläkerahastoille jaettujen osinkojen verotusta koskeva lainsäädäntö olisi EY 56 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan mukainen. [4]

11. Portugalin tasavalta myönsi 14.8.2008 päivätyssä vastauksessaan, että käsiteltävä verojärjestelmä muodosti pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, mutta katsoi, että kyseinen rajoitus on perusteltu yhteisön oikeuden kannalta. Portugalin tasavalta väitti erityisesti, että Portugaliin sijoittautuneisiin eläkerahastoihin sovellettava edullisempi verojärjestelmä on perusteltavissa kotimaisten eläkerahastojen erityispiirteillä ja niihin sovellettavilla erityisillä oikeussäännöillä. Kyseinen jäsenvaltio korostaa vastauksessaan sitä, että käytännössä on mahdotonta tarkistaa, täyttääkö ulkomailla asuva yhteisö vastaavat edellytykset kuin kansallisessa lainsäädännössä vaaditaan, ja riidanalaisen verojärjestelmän johdonmukaisuutta.

4 – Kuten komissio on täsmentänyt kannekirjelmässään, se luopui perustellussa lausunnossa esittämistään korkojen verokohtelua koskevista väitteistä, jotka komission selitysten mukaan ovat erillisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn kohteena.

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

12. Komissio nosti käsiteltävänä olevan kanteen unionin tuomioistuimen kirjaamoon 1.12.2009 toimittamallaan kirjelmällä, jossa se vaati, että unionin tuomioistuin

– toteaa, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on verottanut ulkomailla asuvien eläkerahastojen saamia osinkoja korkeammalla verokannalla kuin Portugalin alueelle sijoittautuneiden eläkerahastojen saamia osinkoja, ja

– velvoittaa Portugalin tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

13. Portugalin tasavalta vaatii, että unionin tuomioistuin hylkää kanteen ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

14. EFTAn valvontaviranomainen toimitti unionin tuomioistuimen kirjaamoon 8.4.2010 väliintulohakemuksen, jossa se pyysi Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 40 artiklan kolmannen kohdan ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 93 artiklan perusteella saada osallistua nyt esillä olevaan asiaan väliintulijana tukeakseen komission vaatimuksia.

15. Unionin tuomioistuimen presidentti hylkäsi väliintulohakemuksen 15.7.2010 antamallaan määräyksellä.

16. Komission ja Portugalin tasavallan suulliset lausumat kuultiin 24.3.2011 pidetyssä istunnossa.

V Asian tarkastelu

17. Ennen kuin tutkitaan riidanalaisen järjestelmän rajoittavia vaikutuksia ja niitä oikeuttamisperusteita, joihin Portugalin tasavalta vetoaa, on esitettävä joitakin huomautuksia komission väittämän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen kohteesta, jota erityisesti käsiteltiin unionin tuomioistuimessa käydyssä suullisessa käsittelyssä.

A *Väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen kohde*

18. Nyt kyseessä olevan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen kohteena on, kuten komissio on ilmoittanut, Portugalin verojärjestelmästä aiheutuva eläkerahastojen saamien osinkojen erilainen kohtelu kyseisten eläkerahastojen sijoittautumispaikasta riippuen. Portugalilaisten yhtiöiden sellaisille eläkerahastoille, jotka on perustettu ja jotka toimivat Portugalin lainsäädännön mukaisesti, jakamat osingot vapautetaan näin ollen kokonaan yhteisöverosta, kun taas ulkomailla asuville eläkerahastoille jaetuista vastaavista osingoista kannetaan yhteisöveroa 20 prosentin enimmäisverokannan mukaan.

19. Komissio katsoo, että kyseinen erilainen kohtelu muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, koska ulkomailla asuvien eläkerahastojen sijoitukset portugalilaisiin yhtiöihin tehdään vähemmän houkutteleviksi.

20. Portugalin tasavalta esittää, että väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen kohde on muotoiltu liian yleisluonteisesti. CIRC:n 88 §:n 11 momentin mukaan portugalilaisten yhteisöverovelvollisten yhteisöjen eläkerahastoille jakamia voittoja nimittäin verotetaan 20 prosentin verokannalla, kun ne yhtiöosuudet, joihin osinko perustuu, eivät ole keskeytyksettä olleet saman verovelvollisen hallussa osinkojen verotusta edeltävää vuotta, eikä niitä säilytetä kyseisen ajanjakson täyttymiseksi tarvittavaa aikaa. Kyseinen verokanta on sama kuin ulkomailla asuvien eläkerahastojen verotuksessa. Tästä Portugalin tasavalta päättelee, että väitetty jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen olisi pitänyt rajata tilanteeseen, jossa yhtiöosuudet ovat olleet eläkerahaston hallussa *yli* vuoden ajan.

21. En ole vakuuttunut Portugalin tasavallan väitteestä.

22. Kannekirjelmän vaatimusosan sanamuodosta käy nimittäin selkeästi ilmi, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen ei koske niitä oikeussäännöksiä, joiden nojalla

portugalilaisten yhtiöiden Portugalissa asuville ja ulkomailla asuville eläkerahastoille jakamia osinkoja verotetaan samalla 20 prosentin verokannalla, sellaisina kuin niitä sovelletaan yhtiöosuuksiin, joita on pidetty hallussa alle vuoden ajan.

23. Komission kanteen vaatimusosa ei siis koske tilanteita, joissa Portugalissa asuville eläkerahastoille jaettuja osinkoja verotetaan samalla tavalla kuin ulkomailla asuville eläkerahastoille jaettuja osinkoja.

26. Nyt käsiteltävässä asiassa ulkomailla asuville eläkerahastoille jaettuja osinkoja rasittaa 20 prosentin lähdevero, kun taas portugalilaisille eläkerahastoille jaetuista osingoista tällaista veroa ei pidätetä. Pääomansijoitukset portugalilaisiin yhtiöihin tehdään näin ollen kiistatta vähemmän houkutteleviksi ulkomailla asuville eläkerahastoille kuin Portugalissa asuville eläkerahastoille, kun otetaan huomioon, että kaikki nämä eläkerahastot ovat Portugalin lainsäädäntöön nähden toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, sillä Portugalin tasavalta käyttää tulojen lähdejäsenvaltiona verotusvaltaansa kyseisille yhteisöille jaettuihin osinkoihin kyseisten yhteisöjen sijoittautumispaikasta riippumatta.

B *Pääomanliikkeiden rajoituksen olemassaolo*

27. Lisäksi on huomautettava, että Portugalin tasavalta ei ole kiistänyt kyseistä epäedullisempaa kohtelua.

24. Muistutan aluksi, että SEUT 63 artiklan 1 kohdan mukaan kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääoman liikkeitä jäsenvaltioiden välillä, ovat kiellettyjä.

28. Katson näin ollen, että kyseessä oleva verojärjestelmä muodostaa SEUT 63 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomanliikkeiden rajoituksen.

25. Tällaisia rajoituksia muodostavat jäsenvaltioiden toimenpiteet, mukaan lukien verotukselliset toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia kyseisen jäsenvaltion alueelle. [5]

29. Koska ETA-sopimuksen 40 artiklan määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin SEUT 63 artiklan 1 kohdan keskeisiltä osin identtisillä määräyksillä, kyseisiä

5 – Ks. vastaavasti mm. asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11531, 40 kohta); asia C-487/08, komissio v. Espanja, tuomio 3.6.2010 (Kok., s. I-11531, 43 kohta) ja yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011 (Kok., s. I-305, 50 kohta).

toteamuksia voidaan soveltaa mainittuun 40 artiklaan soveltuvin osin. [6]

30. Tämän jälkeen on vielä tutkittava Portugalin tasavallan esittämät oikeuttamisperusteet.

C *Portugalin tasavallan esittämät oikeuttamisperusteet*

31. Edellä esiin tuodun pääomanliikkeiden rajoituksen oikeuttamisperusteina Portugalin tasavalta vetoaa pääasiassa kahteen oikeuttamisperusteeseen eli yhtäältä tarpeeseen säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus ja toisaalta tarpeeseen turvata verovalvonnan tehokkuus.

1. Verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskeva oikeuttamisperuste

32. Portugalin tasavallan mukaan eläkerahastoja koskeva verojärjestelmä on perusteltavissa verotuksen johdonmukaisuuden periaatteen laajalla soveltamisella. Portugalilaisten eläkerahastojen tulojen vapauttaminen verosta siis kompensoituu, kun Portugalissa asuville eläkkeensaajille maksetuista eläkkeistä peritään luonnollisten henkilöiden tulovero. Eläkkeiden alalla tällainen tulkinta on tarpeen, jotta sosiaaliturvajärjestelmän taloudellisen tasapainon järkkymisen vaara voidaan täysin sulkea pois. Portugalin tasavalta vetoaa kirjelmissään niin kutsuttuun EET-periaatteeseen (eläkerahastoille maksetut eläkemaksut, eläkerahastojen saamat tulot ja eläkerahastojen realisoituneet arvonnousut vapautetaan verosta ja luonnollisille henkilöille maksettuja eläkkeitä verotetaan). Tällaisella järjestelmällä pyritään viime kädessä kanavoimaan säästöjä eläkkeiden rahoitusvälineisiin estämällä kyseisten tulojen taloudellinen kaksinkertainen verotus.

33. Komissio vastaa, että tällaista oikeuttamisperustetta ei voida hyväksyä esillä olevassa asiassa, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

34. Olen samaa mieltä komission kanssa.

35. Tässä yhteydessä muistutan, että asiassa Bachmann ja asiassa komissio vastaan Belgia [7] annetuista tuomioista lähtien unionin tuomioistuin on todennut, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa

6 – Ks. tähän liittyen asia C-20/09, komissio v. Portugali, tuomio 7.4.2011 (Kok., s. I-2637, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 – Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1) ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok., s. I-305).

taattujen liikkumisvapauksien käyttöä rajoittava lainsäädäntö. [8]

36. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin edellyttää kuitenkin verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevaan oikeuttamisperusteeseen nojautuvan argumentin hyväksymiseksi sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden. [9]

37. Asiassa Manninen [10] annettuun tuomioon saakka oikeuskäytännössä tulkittiin välittömän yhteyden käsitettä siten, että se edellyttää, että vähennys myönnetään ja vero kannetaan saman verotuksen puitteissa ja että ne kohdistuvat samaan verovelvolliseen. [11]

38. Kuten olen jo todennut asiassa Columbus Container Services antamassani ratkaisuehdotuksessa, [12] asiassa Manninen annetusta tuomiosta lähtien unionin tuomioistuin on lieventänyt siihen asti oikeuskäytännössä voimassa ollutta suppeaa tulkintaa, jonka mukaan välittömän yhteyden käsite perustuu siihen, että on kyse samasta verotuksesta ja samasta verovelvollisesta.

39. Tässä asiayhteydessä Portugalin tasavalta ehdottaa, että unionin tuomioistuin tulkitsee verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevaa oikeuttamisperustetta ”laajasti”.

40. Portugalin tasavalta on täysin tietoinen siitä, että jos noudatetaan edellä mainitussa asiassa Manninen annettua tuomiota edeltävässä perinteisessä oikeuskäytännössä omaksuttua linjaa, nyt käsiteltävässä tapauksessa välitön yhteys selkeästi puuttuu. Portugalin ulkopuolelle sijoittautuneita eläkerahastoja rasittava verohaitta ja eläkkeellä olevalle luonnolliselle henkilölle maksettujen eläkkeiden verovapautus näet koskevat kahta eri verovelvollista kahden eri verotuksen puitteissa eli yhtäältä oikeushenkilön voittojen verotusta ja toisaalta luonnollisten henkilöiden tulojen verotusta.

41. Joka tapauksessa on niin, että vaikka edellä mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion jälkeinen oikeuskäytäntö otetaan huomioon, välitöntä yhteyttä ei voida katsoa olevan olemassa nyt käsiteltävässä asiassa.

8 – Ks. em. asia Bachmann, tuomion 28 kohta; em. asia komissio v. Belgia, tuomion 21 kohta; asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-2107, 40 kohta) ja asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007 (Kok., s. I-9569, 46 kohta).

9 – Ks. mm. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok., s. I-7477, 42 ja 43 kohta); asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008 (Kok., s. I-1129, 37 kohta); asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008 (Kok., s. I-8947, 44 kohta); asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009 (Kok., s. I-5145, 72 kohta) ja asia C-233/09, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomio 1.7.2010 (Kok., s. I-6649, 55 kohta).

10 – Em. tuomio.

11 – Ks. mm. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok., s. I-2787, 40 kohta); asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok., s. I-4071, 57 ja 58 kohta); asia C-168/01, Bosal, tuomio 18.9.2003 (Kok., s. I-9409, 29 ja 30 kohta) ja asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004 (Kok., s. I-7063, 36 kohta).

12 – Julkisasiamiehen 29.3.2007 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10451, ratkaisuehdotuksen 189 kohta).

42. Muistutan tässä yhteydessä, että riidanalaisen verojärjestelmän tarkoitus ja logiikka perustuvat Portugalissa asuvien eläkerahastojen vapauttamiseen verosta, millä pyritään välttämään eläkkeellä oleville henkilöille maksettavaksi tarkoitettujen määrien kaksinkertainen verotus, joka muutoin toteutuisi ensin eläkerahastojen tasolla ja sen jälkeen maksettaessa eläkkeitä luonnollisille henkilöille.

43. Eläkerahastojen vapauttaminen verosta on yleinen käytäntö jäsenvaltioissa, ja tällaiseen verovapautukseen kehotetaan Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) malliverosopimuksen 4 artiklassa, jossa viitataan eläkelaitosten tai hyväntekeväisyysjärjestöjen verovapautukseen. Suurimmassa osassa jäsenvaltioita ammatillisia lisäeläkkeitä verotetaan EET-järjestelmän (eläkemaksut, sijoituksista saadut tulot ja arvonnousut vapautetaan verosta ja eläkkeitä verotetaan) mukaisesti. EET-järjestelmä mahdollistaa siis verovähennysten myöntämisen eläkevarauksen muodostamisvaiheessa ja järjestelmässä verotetaan eläkkeellä oleville henkilöille eläkeaikana maksettavia suorituksia.

44. Portugalin tasavallan mukaan kyseisen järjestelmän logiikkaan ja tarkoitukseen kuuluu erottamattomasti se, että rahastojen saamien tulojen verovapautus soveltuu ainoastaan Portugalissa asuviin eläkerahastoihin, koska pääpiirteissään myöhemmin verotetut eläkkeet ovat olennaisilta osin peräisin sellaisten eläkerahastojen tekemistä sijoituksista ja kerryttämistä tuloista, joita Portugalin tasavalta ei verota.

45. En kuitenkaan ymmärrä, millä perusteella Portugalissa asuville eläkerahastoille myönnetyn verovapautuksen laajentaminen koskemaan toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneita eläkerahastoja voisi vaikuttaa Portugalin kansallisen järjestelmän sisäiseen johdonmukaisuuteen. Mielestäni kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan täysin säilyttää, vaikka kyseinen veroetu myönnetään ulkomailla asuville eläkerahastoille. [13]

46. Tässä yhteydessä lisään, että kyseinen laajennus voi päinvastoin vahvistaa kansallisen järjestelmän johdonmukaisuutta, koska ulkomailla asuvat eläkerahastot maksavat Portugalissa asuville luonnollisille henkilöille eläkkeitä, jotka joutuvat kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi, ellei tällaista laajennusta tehdä.

47. Lisäksi, vaikka asiasta esitettiin kysymys suullisessa käsittelyssä, Portugalin tasavalta ei esittänyt perusteita sille, miksi se hyväksyy Portugalin kansallisen järjestelmän väitetystä johdonmukaisuudesta poikkeamisen niissä tilanteissa, joissa Portugalissa ja ulkomailla asuville eläkerahastoille, jotka pitävät hallussaan portugalilaisten yhtiöiden yhtiöosuuksia alle vuoden ajan CIRC:n 88 §:n 11 momentin

13 – Ks. analogisesti em. asia Lenz, tuomion 38 kohta ja asia Manninen, tuomion 46 kohta. Ks. myös em. asia Columbus Container Services, ratkaisuehdotukseni 194 kohta.

mukaisesti, maksettaville osingoille myönnetään samanlainen kohtelu.

48. Näistä syistä katson, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseen liittyvää oikeuttamisperustetta ei voida hyväksyä esillä olevassa asiassa.

2. Verovalvonnan tehokkuuden turvaamista koskeva oikeuttamisperuste

49. Portugalin tasavalta väittää myös, että yhteisöverovapautuksen rajoittaminen Portugalissa asuviin eläkerahastoihin perustuu verovalvonnan tehokkuuteen liittyviin vaatimuksiin. Kyseisen verovapautuksen myöntämiselle laissa asetettujen edellytysten mukaan Portugalin veroviranomaisten on voitava suoraan valvoa niitä rahastoja, joille verovapautus myönnetään.

50. Portugalilaisten rahastojen on näin ollen direktiivin 2003/41/EY [14] nojalla täytettävä toiminnan vakautta ja sijoittajansuojaa koskevat erityisen tiukat vaatimukset ja lisäksi Portugalin lainsäädännön mukaiset erityisesti taloudellista vastuuta koskevat lisäedellytykset. Tässä yhteydessä Portugalin tasavalta korostaa, että EBF:n 16 §:n 4 momentissa säädetty järjestelmä, joka koskee ensisijaista vastuuta verovelasta, ei voi tulla kyseeseen ulkomailla asuvien eläkerahastojen tapauksessa.

51. Kyseisten seikkojen valvonta on nimittäin Portugalin tasavallan mukaan erittäin monimutkaista ja edellyttää, että Portugalin veroviranomaiset voivat suoraan kääntyä yhteisöverosta vapautettujen eläkerahastojen puoleen. Erityisesti tilanteessa, jossa yhteisöverovapautukselle Portugalin lainsäädännössä asetettuja edellytyksiä ei täytetä, on välttämätöntä käyttää välitöntä vaikutusvaltaa rahastoon, jotta varmistetaan yhteisöverovelkojen maksaminen. Tällaista vaikutusvaltaa on mahdotonta varmistaa, kun on kyse toiseen jäsenvaltioon tai varsinkin Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltioon sijoittautuneista eläkerahastoista, koska niitä unionin säännöksiä, jotka koskevat yhteistyötä veroalalla, ei voida soveltaa kyseisen sopimuksen tapauksessa.

52. Komission mukaan Portugalin tasavallan väite on hylättävä. Riidanalaisessa verojärjestelmässä yhteisöverovapautus rajoitetaan Portugalissa asuviin eläkerahastoihin, eikä ulkomailla asuville rahastoille anneta mahdollisuutta osoittaa, että ne voivat antaa vastaavat takeet kuin Portugalissa asuvilta rahastoilta edellytetään. Portugalin tasavallan esittämien tavoitteiden saavuttamiseksi riittäisikin, että ulkomailla asuvia eläkerahastoja pyydetään osoittamaan ominaisuutensa ja ne lainsäädännölliset puitteet, joissa ne toimivat, sillä

14 – Ammatillisia lisäeläkkeitä tarjoavien laitosten toiminnasta ja valvonnasta 3.6.2003 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL L 235, s. 10).

unionin oikeudessa säädetyt ja ETA-valtioiden osalta myös monenkeskisissä ja kahdenvälisissä sopimuksissa määrätyt yhteistyön ja keskinäisen avunannon mekanismit mahdollistavat sen, että Portugalin viranomaiset voivat suorittaa tarvittavat tarkistukset ja periä maksamattomat verovelat.

53. Yhdyn keskeisiltä osin komission esittämiin perusteluihin.

54. Kuten komissio on perustellusti tuonut esiin, Portugalin tasavalta nimittäin epää verovalvonnan tehokkuuden turvaamisen varjolla ulkomailla asuvilta eläkerahastoilta kaikki mahdollisuudet osoittaa, että ne voivat täyttää CIRC:ssä asetetut edellytykset voidakseen saada Portugalissa asuville eläkerahastoille myönnettävän verovapautuksen.

55. Muistutan kuitenkin, että unionin tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, että verovalvonnan tehokkuuden turvaamisella ei voida perustella kansallista lainsäädäntöä, jossa estetään *ehdottomalla tavalla* verovelvollista toimittamasta näyttöä siitä, että se pystyy täyttämään sen jäsenvaltion asettamat edellytykset, jolta se pyytää veroetua. [15] Edeltä käsin ei kuitenkaan voida sulkea pois mahdollisuutta, että verovelvollinen kykenee esittämään sellaiset asian kannalta merkitykselliset selvitykset, joiden perusteella verottavan jäsenvaltion veroviranomaiset voivat tarkistaa selvästi ja täsmällisesti, että kyseisen jäsenvaltion asettamat edellytykset täyttyvät. [16]

56. Tämä arviointi koskee myös ETA-valtioissa asuvia verovelvollisia.

57. Ensiksi nimittäin erityisesti direktiivissä 2003/41 säädettyjen edellytysten noudattamista koskevasta Portugalin tasavallan väitteestä on todettava, että Euroopan unionin jäsenvaltioihin ja ETA-valtioihin sijoittautuneiden eläkerahastojen on noudatettava kyseisiä säännöksiä [17] ja niiden on näin ollen täysin mahdollista saada valvontaviranomaisiltaan tarvittavat asiakirjat, jotka osoittavat, että kyseiset eläkerahastot antavat Portugalin lainsäädännössä vaaditut takeet.

15 – Ks. vastaavasti asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005 (Kok., s. I-2057, 25 kohta); asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8203, 49 kohta) ja asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009 (Kok., s. I-359, 60 kohta).

16 – Ks. vastaavasti em. asia Laboratoires Fournier, tuomion 25 kohta ja asia C 451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8251, 96 kohta).

17 – Viimeksi mainittujen osalta direktiivi 2003/41 on laajennettu koskemaan Islannin tasavaltaa, Liechtensteinin ruhtinaskuntaa ja Norjan kuningaskuntaa ETA-sopimuksen liitteen IX (Rahoituspalvelut) muuttamisesta 7.7.2006 tehdyllä ETA:n sekakomitean päätöksellä N:o 88/2006 (EUVL L 289, s. 26).

58. Toiseksi muiden edellytysten osalta, lukuun ottamatta edellytystä, joka koskee ensisijaista vastuuta verovelasta, Portugalin tasavalta huomauttaa ainoastaan niistä yleisistä vaatimuksista, jotka on lueteltu 20.1.2006 annetussa asetuksessa (decreto-lei) nro 12/2006, jolla Portugalin viranomaiset ovat ilmoittaneet komissiolle panneensa täytäntöön direktiivin 2003/41.

59. En näin ollen ymmärrä, mikä estää Portugalin viranomaisia kääntymästä ulkomailla asuvien eläkerahastojen puoleen saadakseen tarvittavat tiedot, jotta kyseiset viranomaiset voisivat myöntää ulkomailla asuville eläkerahastoille riidanalaisen verovapautuksen kuten Portugaliin sijoittautuneille eläkerahastoille.

60. Huomautan vielä, että vaikka komissio ja Portugalin tasavalta ovat melko pitkästi käsitelleet lausumissaan direktiivin 77/799/ETY [18] soveltamisesta, kyseisen direktiivin säännöksistä ei mielestäni ole hyötyä nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa.

61. Ne edellytykset, joiden täyttämistä Portugalin viranomaiset vaativat riidanalaisen verovapautuksen myöntämiseksi, eivät nimittäin koske ulkomailla asuvien eläkerahastojen verotuksellista tilannetta siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vaan kyseisten rahastojen taloudellista toimintaa, erityisesti tietoja, jotka liittyvät niiden toiminnan vakauden valvontaan ja varojen hajauttamiseen. Direktiivi 77/799, joka koskee tietojenvaihtoa jäsenvaltioiden veroviranomaisten välillä verotuksen alalla, ei siis mielestäni ole asianmukainen säännös Portugalin lainsäädännön vaatimien tietojen saamiseksi.

62. Vaikka asia olisikin näin, en näe perustetta sille, miksi Portugalin veroviranomaiset eivät voisi saada tällaisia tietoja, kun on kyse suhteista muihin jäsenvaltioihin. On totta, että direktiiviä 77/799 ei voida soveltaa ETA-valtioihin. Tämä ei kuitenkaan riitä siihen, että Portugalin lainsäädännöstä aiheutuvat rajoitukset katsottaisiin perustelluiksi. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja äskettäin asiassa Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen [19] annetusta tuomiosta ilmenevän mukaisesti Portugalin lainsäädännössä ei nimittäin säädetä edes mahdollisuudesta myöntää ulkomailla asuvien eläkerahastojen saamille osingoille verovapautta, kun Portugalin tasavallan ja

18 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 336, s. 15).

19 – Em. tuomio (132 ja 133 kohta).

ETA-valtioiden välillä on olemassa keskinäistä avunantoa koskeva sopimus. [20]

63. Kolmanneksi EBF:n 16 §:n 4 momentissa asetetusta edellytyksestä, joka koskee ensisijaista vastuuta verovelasta, on esitettävä seuraavat huomautukset.

64. Portugalin tasavallan mukaan veroedun myöntäminen lakkaa heti, kun on osoitettu, että veroedun saamiselle asetetut erilaiset edellytykset eivät enää täyty, ja eläkerahastojen hallinnointiyhtiöiden on tällöin vastattava ensisijaisesti hallinnoimiensa rahastojen verovelasta. Vastaajana olevan jäsenvaltion mukaan tällaista velkaa on kuitenkin mahdotonta periä kyseisten rahastojen ulkomailla asuvilta hallinnointiyhtiöiltä.

65. Nämä perustelut eivät vakuuta minua.

66. Aivan aluksi minun on vaikea käsittää, miten järjestelmä, jonka tarkoituksena on verosaatavien periminen, voi osoittautua sopivaksi turvaamaan verovalvonnan tehokkuus, kun kyseinen järjestelmä ei ole mukana kansallisten viranomaisten verovalvontatoimien toteuttamisessa. Mielestäni verosaatavien perimisvaihe ei nimittäin liity verovalvontatoimien tehokkuuteen vaan veroviranomaisten käytössä oleviin täytäntöönpanokeinoihin.

67. Lisäksi, kuten komissio on tuonut perustellusti esille kirjelmissään, eikä Portugalin tasavalta ole tätä kiistänyt, kyseisen jäsenvaltion viranomaiset voivat suhteissaan muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisiin turvautua täysin direktiivissä 2008/55/EY [21] säädettyyn järjestelmään saadakseen apua Portugalissa syntyneen verosaatavan perimiseksi.

68. Kyseinen direktiivi mahdollistaa nimittäin sen, että jäsenvaltiot voivat tehdä muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille kaikenlaisia jäsenvaltion kantamiin tai sen

20 – On huomattava, että komissio on vedonnut tällaisiin lausekkeisiin Portugalin tasavallan ja Islannin tasavallan sekä Portugalin tasavallan ja Norjan välisissä suhteissa.

21 – Keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä 26.5.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL L 150, s. 28). Vaikka kyseinen direktiivi on annettu jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn aikana, sen sisältö oli kuitenkin sovellettavissa oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn alkamishetkellä. Direktiivi 2008/55 on nimittäin vain kodifioitu toisinto keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista aiheutuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnästä 15.3.1976 annetusta neuvoston direktiivistä 76/308/ETY (EYVL L 73, s. 18), sellaisena kuin sitä on muutettu 15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17), joka oli pantava täytäntöön 30.6.2002 mennessä.

lukuun kannettuihin maksuihin, veroihin ja tulleihin, mukaan lukien tuloveroihin, liittyvien saatavien perintäpyyntöjä ja vaihtaa kaikkia tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia tällaisen saatavan perinnässä. [22]

69. Lopuksi ETA-valtioiden tilanteesta on todettava, että vaikka pitää paikkaansa, että direktiiviä 2008/55 ei ole ulotettu koskemaan ETA-sopimusta, kuten komissio on myöntänyt, katson kuitenkin, että sellainen ehdoton kielto, jonka mukaan ulkomailla asuvat eläkerahastot eivät voi saada portugalilaisille eläkerahastoille myönnettyä verovapautusta, on joka tapauksessa suhteettoman pitkälle menevä niihin väitettyihin vaikeuksiin nähden, joita liittyy verovelan perimiseen kyseisissä ETA-valtioissa.

70. Kuten komissio on ehdottanut, muunlaisia vähemmän rajoittavia toimenpiteitä voidaan ottaa käyttöön tällaisten verosaatavien perinnän turvaamiseksi. Portugalin verohallinto voisi siis ennakolta varmistua siitä, että verovapautusta hakevat ETA-valtioihin sijoittautuneet rahastot voivat antaa tarvittavat taloudelliset takeet. Vaihtoehtoisesti voitaisiin harkita sellaisen järjestelmän käyttöönottoa, jossa maksamattomat verosaatavat peritään jälkikäteen kyseisen ulkomailla asuvan rahaston omistaman portugalilaisen yhtiön tulevien verovuosien tuloksesta lopullisen lähdeveron avulla, kun Portugalin lainsäädännössä asetettuja edellytyksiä ei täytetä.

71. Näin ollen on todettava, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta ei voida perustella myöskään verovalvonnan tehokkuuden turvaamisella.

72. Kaikki nämä seikat huomioon ottaen kyseinen Portugalin lainsäädäntö muodostaa mielestäni pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, jota ei voida perustella.

73. Ehdotankin, että komission nostama kanne hyväksytään.

74. Huomautan vielä, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Komissio on vaatinut, että Portugalin tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Jos unionin tuomioistuin on näissä olosuhteissa samaa mieltä kanssani siitä, että kyseinen kanne on hyväksyttävä, Portugalin tasavalta on siis velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

22 – Ks. mm. direktiivin 2008/55 2 ja 4 artikla.

VI Ratkaisuehdotus

75. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

”1) Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on verottanut jäsenvaltioihin ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen osapuolina oleviin valtioihin sijoittautuneiden eläkerahastojen saamia osinkoja korkeammalla verokannalla kuin Portugalissa asuvien eläkerahastojen saamia osinkoja.

2) Portugalin tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.”