FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 25 maj 2011 [1]

I – Inledning

1. Europeiska kommissionen har väckt talan den 1 december 2009 för att få fastställt att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF (tidigare artikel 56 EG) och artikel 40 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [2] (nedan kallat EES-avtalet) genom att beskatta utdelning som uppbärs av pensionsfonder utan hemvist i Portugal efter en högre skattesats än den som tillämpas på utdelning som uppbärs av pensionsfonder med hemvist i Portugal.

II – Tillämpliga bestämmelser

2. Enligt artikel 16.1 i systemet med skattefördelar (Estatuto dos Beneficios Fiscais) (nedan kallat EBF) är pensionsfonder och därmed likställda enheter vilka bildats och verkar enligt portugisisk rätt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt för juridiska personer (imposto sobre o rendimiento das pessoas colectivas) (nedan kallat IRC).

3. I artikel 16.4 EBF anges att den föreskrivna fördelen inte ska gälla under det aktuella beskattningsåret om villkoren i artikel 16.1 inte är uppfyllda, varvid de bolag som förvaltar pensionsfonder och därmed likställda enheter, inklusive ömsesidiga bolag, bär huvudansvaret för de skatteskulder som häftar vid de fonder eller förmögenheter som de har att förvalta, och svarar för betalningen av skatt att betala inom den frist som föreskrivs i artikel 120.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Codigo do Imposto sobre o Rendimiento das Pessoas Colectivas) (nedan kallad CIRC).

4. I artikel 4.2 CIRC föreskrivs att juridiska personer och andra enheter vilka varken har säte eller verklig ledning i Portugal är skattskyldiga till IRC för inkomst som uppburits i Portugal. I artikel 80.4 c CIRC föreskrivs att

1 — Originalspråk: franska.
2 — EGT L 1, 1994, s. 3.

IRC uppgår till 20 procent med förbehåll för en eventuell tillämpning av bestämmelserna i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning [3].

5. Enligt artikel 4.3 c underpunkt 3 CIRC ingår inkomst av kapitalplaceringar vars gäldenär är bosatt, har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal i den inkomst för personer utan hemvist i Portugal som är skattepliktiga där. Detsamma gäller för gäldenärer som verkställer sina utbetalningar via ett fast driftställe i Portugal.

6. I artikel 88.11 i CIRC föreskrivs följande:

”Utdelning, från enheter som är skattskyldiga till IRC, till enheter som åtnjuter helt eller delvis undantag från skattskyldighet, i detta fall inkomst av kapital, beskattas självständigt med 20 procent när de utdelningsgrundande värdepapperen inte ägts oavbrutet av samma skattskyldiga person under det år som föregår den tidpunkt då dessa vinster blir tillgängliga, och inte har behållits under den tid som krävs för att uppfylla denna period.”

7. I artikel 88.12 CIRC tilläggs följande:

”Från den skatt som fastställs enligt bestämmelserna i punkt 11 dras den skatt som eventuellt innehållits som källskatt, varvid den innehållna skatten i sådant fall inte får dras av med stöd av artikel 90.2.”

8. Slutligen föreskrivs i artikel 90.2 CIRC beträffande utdelning till pensionsfonder med hemvist i landet, att de utbetalande parterna inte är skyldiga att innehålla källskatt avseende IRC om det innan fristen för betalningen av skatten löper ut företes bevisning för dem om det undantag från skattskyldighet som dessa fonder åtnjuter.

III – Det administrativa förfarandet

9. Den 23 mars 2007 riktade kommissionen en formell underrättelse till Republiken Portugal med påstående om att de portugisiska skattebestämmelser som innebär att utdelning och ränta som uppbärs av pensionsfonder

3 — Enligt kommissionens förklaringar, vilka inte bestritts av Republiken Portugal, är skattesatsen med tillämpning av ett sådant avtal nedsatt till 10 procent.

utan hemvist i Portugal behandlas oförmånligt i skattemässigt hänseende, är oförenlig med artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet.

10. Kommissionen var inte nöjd med Republiken Portugals svar och skickade därför den 8 maj 2008 ett motiverat yttrande till nämnda medlemsstat med uppmaning för den om att vidta nödvändiga åtgärder för att följa artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet när det gäller lagstiftningen om beskattning av utdelning till pensionsfonder utan hemvist i landet [4].

11. I sitt svar av den 14 augusti 2008 medgav Republiken Portugal att den ifrågavarande skattelagstiftningen utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital, men att denna restriktion var motiverad med hänsyn till gemenskapsrätten. Republiken Portugal gjorde särskilt gällande att den förmånligare skattelagstiftning som förbehålls pensionsfonder med hemvist i Portugal motiveras av de inhemska pensionsfondernas särdrag, samt av de särskilda regler som gäller för dem. Nämnda medlemsstat insisterade i sitt svar på att det är praktiskt omöjligt att kontrollera huruvida en enhet utan hemvist i landet uppfyller krav motsvarande dem som uppställs i den inhemska lagstiftningen samt betonade vikten av att upprätthålla det omtvistade skattesystemets inre sammanhang.

4 — Som kommissionen har preciserat i sin ansökan om att väcka talan, har den i sitt motiverade yttrande övergett sina anmärkningar avseende den skattemässiga behandlingen av räntor, vilka nu enligt kommissionen utgör föremål för ett särskilt fördragsbrottsförfarande.

IV – Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

12. Kommissionen väckte förevarande talan genom handling som inkom till domstolens kansli den 1 december 2009, med yrkande om att domstolen ska

— fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet genom att beskatta utdelning som uppbärs av pensionsfonder utan hemvist i landet efter en högre skattesats än den som tillämpas på utdelning som uppbärs av pensionsfonder med hemvist i Portugal, och

— förplikta Republiken Portugal att ersätta rättegångskostnaderna.

13. Republiken Portugal har yrkat att domstolen ska ogilla talan och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

14. Eftas övervakningsmyndighet begärde i handling som inkom till domstolens kansli den 8 april 2010, med stöd av artikel 40 tredje stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol och artikel 93 i domstolens rättegångsregler att få intervenera i förevarande mål till stöd för kommissionens yrkanden.

15. Genom beslut av den 15 juli 2010 avslog domstolens ordförande denna begäran.

16. Kommissionen och Republiken Portugal utvecklade sin talan vid den förhandling som hölls den 24 mars 2011.

V – Bedömning

17. Innan jag prövar huruvida den omtvistade lagstiftningen är restriktiv och tar ställning till de motiveringar som Republiken Portugal har åberopat, ska jag göra några observationer beträffande föremålet för det fördragsbrott som kommissionen anklagar Republiken Portugal för, vilket är en fråga som bland annat diskuterades under förhandlingen vid domstolen.

A – *Föremålet för det fördragsbrott som Republiken Portugal anklagas för*

18. Förevarande fördragsbrottstalan avser såsom kommissionen har påpekat skillnaden i behandling enligt den portugisiska lagstiftningen mellan utdelning som uppbärs av pensionsfonder beroende på var de har sitt hemvist. Utdelning som portugisiska bolag lämnar till pensionsfonder som bildats och som verkar i enlighet med portugisisk lagstiftning är således helt undantagen från IRC, medan motsvarande utdelning som lämnas till pensionsfonder utan hemvist i landet beskattas efter en skattesats på högst 20 procent av lämnad utdelning.

19. Enligt kommissionen innebär denna skillnad en restriktion för den fria rörligheten för kapital, eftersom det blir mindre attraktivt för pensionsfonder utan hemvist i landet att investera i portugisiska bolag.

20. Republiken Portugal har gjort gällande att föremålet för det fördragsbrott som den anklagas för är alltför omfattande. Enligt artikel 88.11 CIRC ska nämligen utdelning som portugisiska enheter vilka är skattskyldiga till IRC lämnar till pensionsfonder beskattas efter en skattesats på 20 procent om de bolagsandelar som renderar utdelningen inte har innehafts oavbrutet av samma skattskyldiga person under det år som föregår beskattningen av utdelningen, och inte har behållits under erforderlig tid för att uppfylla denna period. Denna skattesats är identisk med beskattningen av pensionsfonder utan hemvist i landet. Republiken Portugals slutsats härav är att det påstådda fördragsbrottet bör begränsas till den situation som avser bolagsandelar som innehafts av en pensionsfond under en period som *överstiger* ett år.

21. Jag övertygas inte av Republiken Portugals invändning.

22. Det framgår nämligen klart av ordalydelsen i den ansökan genom vilken talan väckts att fördragsbrottet inte avser de lagbestämmelser enligt vilka utdelning som

portugisiska bolag lämnar till pensionsfonder med respektive utan hemvist i landet beskattas efter samma skattesats på 20 procent, såsom de som är tillämpliga på bolagsandelar som innehas under kortare tid än ett år.

23. Kommissionens talan omfattar således inte de situationer där beskattningen av utdelning till pensionsfonder med hemvist i landet är densamma som beskattningen av utdelning till pensionsfonder utan hemvist i landet.

26. I förevarande fall gäller att medan källskatt innehålls med upp till 20 procent på utdelning som lämnas till pensionsfonder utan hemvist i landet, sker inte något sådant innehållande på utdelning som lämnas till portugisiska pensionsfonder. Det blir därmed onekligen mindre attraktivt för pensionsfonder utan hemvist i landet att investera i kapitalet i portugisiska bolag än för motsvarande fonder med hemvist i landet. Alla dessa fonder befinner nämligen sig i jämförbara situationer när det gäller den portugisiska lagstiftningen eftersom Republiken Portugal i egenskap av medlemsstat som utgör källstat för inkomsten, utövar sin beskattningsrätt beträffande utdelning som lämnas till dessa enheter, oberoende av var dessa har sitt hemvist.

B – *Huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelser*

24. Inledningsvis erinrar jag om att enligt artikel 63.1 FEUF är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna förbjudna.

25. Som sådana restriktioner betraktas således åtgärder, även skattemässiga sådana, som medlemsstaterna vidtar och som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera där [5].

27. Jag noterar dessutom att Republiken Portugal inte har bestritt denna mindre förmånliga behandling.

28. Jag anser följaktligen att den aktuella skattelagstiftningen utgör en restriktion för kapitalrörelserna som i princip är otillåten enligt artikel 63.1 FEUF.

29. I den mån bestämmelserna i artikel 40 i EES-avtalet har samma rättsliga räckvidd som de i materiellt hänseende identiska bestämmelserna i artikel 63.1 FEUF, kan ovan

5 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkt 40, av den 3 juni 2010 i mål C-487/08, kommissionen mot Spanien (REU 2010, s. I-4843), punkt 43, och av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (REU 2011, s. I-305), punkt 50.

redovisade överväganden i tillämpliga delar överföras på nämnda artikel 40 [6].

30. Kvarstår så att pröva de motiveringar som Republiken Portugal har anfört.

C – *De motiveringar som Republiken Portugal har åberopat*

31. När det gäller motiveringar för ovan påvisade restriktioner för kapitalrörelser har Republiken Portugal åberopat i huvudsak två slags motiveringar, nämligen behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, och behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.

1. Motiveringen avseende skattesystemets inre sammanhang

32. Enligt Republiken Portugal motiveras skattelagstiftningen beträffande pensionsfonder genom en vid tillämpning av principen om skattesystemets inre sammanhang. Undantagandet från skatt på portugisiska pensionsfonders inkomster kompenseras således genom en beskattning av ålderspensioner som betalas ut till pensionstagare med hemvist i Portugal, och då genom påförande av inkomstskatt för fysiska personer. Inom området för ålderspensioner är en sådan tolkning nödvändig för att undvika risken att den ekonomiska balansen i socialförsäkringssystemet rubbas. Republiken Portugal har i sina skriftliga inlagor hänvisat till den så kallade UUB-principen (undantagande för avgifter till pensionsfonder, undantagande för inkomst och kapitalvinst i pensionsfonder och beskattning av pension som betalas ut till fysiska personer). Syftet med ett sådant system är i slutändan att styra sparandet till instrumenten för finansiering av pensionerna genom att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av dessa inkomster.

33. Kommissionen har svarat att en sådan motivering inte kan godtas i förevarande mål med hänsyn till domstolens praxis.

34. Jag delar kommissionens uppfattning.

35. Jag erinrar i detta hänseende om att domstolen alltsedan domarna i målen Bachmann och kommissionen mot Belgien [7], godtar att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2011 i mål C-20/09, kommissionen mot Portugal (REU 2011, s. I-2637), punkt 68 och där angiven rättspraxis.

7 — Domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305).

lagstiftning som kan begränsa utövandet av de fria rörligheter som säkerställs i fördraget [8].

36. Enligt fast rättspraxis gäller dock att för att ett argument grundat på motiveringen avseende skattesystemets inre sammanhang ska kunna godtas kräver domstolen emellertid att det ska finnas ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen [9].

37. Fram till dess att domstolen avkunnade dom i målet Manninen [10] tolkade den det direkta sambandet så, att detta förutsatte att avdraget och beskattningen skedde inom ramen för en och samma beskattning och för en och samma skattskyldiga person [11].

38. Som jag påpekade redan i mitt förslag till avgörande i målet Columbus Container Systems [12], har domstolen alltsedan domen i målet Manninen luckrat upp tolkningen av begreppet direkt samband, vilket byggde på de kriterier avseende beskattningens identitet och den skattskyldiges identitet som dittills gällt i rättspraxis.

39. Det är i detta sammanhang som Republiken Portugal har föreslagit att domstolen ska tillämpa en ”vid” uppfattning när det gäller den motivering som avser skattesystemets inre sammanhang.

40. Det är känt för Republiken Portugal att om den tidigare linjen i traditionell rättspraxis före domen i målet Manninen skulle följas, så skulle det helt uppenbart inte finnas något direkt samband i förevarande mål. Den skattemässiga nackdel som pensionsfonder utan hemvist i Portugal skulle lida, och undantagandet för pensioner som betalas ut till den pensionerade fysiska personen rör nämligen två olika skattskyldiga personer, inom ramen för två olika beskattningar. Vad som avses är nämligen å ena sidan beskattningen av vinst i en juridisk person och, å andra sidan, beskattning av fysiska personers inkomst.

41. Även med hänsyn till rättspraxis från tiden efter det att domen i det ovannämnda målet Manninen meddelades kan något direkt samband hursomhelst inte konstateras i förevarande mål.

8 — Se domen i målet Bachmann (ovan fotnot 7), punkt 28, och domen i målet kommissionen mot Belgien (ovan fotnot 7), punkt 21. Se även dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2008, s. I-2107), punkt 40, och av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), punkt 46.

9 — Se bland annat dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkterna 42 och 43, av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, Deutsche Shell (REG 2008, s. I-1129), punkt 37, av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon (REG 2008, s. I-8947), punkt 44, av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (REG 2009, s. I-5145), punkt 72, och av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije (REU 2010, s. I-6649), punkt 55.

10 — Ovan fotnot 9.

11 — Se bland annat dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 40, av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkterna 57 och 58, av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal (REG 2003, s. I-9409), punkterna 29 och 30, samt av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), punkt 36.

12 — Punkt 189 i det förslag till avgörande som presenterades den 29 mars 2007 i mål C-298/05, dom avkunnad den 6 december 2007 (REG 2007, s. I-10451).

42. Jag erinrar i detta hänseende om att ändamålet med det omtvistade skattesystemet och logiken i detsamma vilar på ett undantagande för de pensionsfonder som har sitt hemvist i landet i syfte att ekonomisk dubbelbeskattning av belopp ämnade för utbetalning till pensionärer ska undvikas. Utan detta undantagande skulle nämligen sådan dubbelbeskattning ske, först på pensionsfondsnivå och därefter vid utbetalningen av pensionerna till de fysiska personerna.

43. Undantagandet för pensionsfonder är gängse i medlemsstaterna, eftersom detta uppmuntras i artikel 4 i det modellavtal som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) i vilken det hänvisas till undantagande för pensionsorgan och välgörenhetsorganisationer. Merparten av medlemsstaterna beskattar yrkespensioner enligt UUB-systemet (undantagande för avgifter, undantagande för inkomst på investeringar och kapitalvinst, samt beskattade pensioner). UUB-systemet gör det således möjligt att bevilja lättnader under det skede då pensionsreserven byggs upp, medan beskattning sker av pensioner som betalas ut till pensionärerna vid deras pensionering.

44. Enligt Republiken Portugal följer det av logiken i denna lagstiftning och av ändamålet med densamma att undantagandet från skatt för fondernas inkomster uteslutande är tillämpligt på pensionsfonder med hemvist i landet eftersom de pensioner som därefter beskattas totalt sett i huvudsak härrör från investeringar som görs av, och inkomst som genereras av de pensionsfonder som inte är skattskyldiga i Republiken Portugal.

45. Jag kan dock inte se varför det portugisiska skattesystemets inre sammanhang skulle kunna påverkas av en utvidgning av det undantagande från skatt som gäller för pensionsfonder med hemvist i landet, så att detta undantagande även omfattar pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater. Enligt min mening kan skattesystemets inre sammanhang mycket väl upprätthållas om den aktuella skattefördelen även beviljas de pensionsfonder som inte har sitt hemvist i landet [13].

46. Jag vill i detta hänseende tillägga att denna utvidgning tvärtom skulle kunna stärka det inre sammanhanget i det nationella systemet när pensionsfonderna utan hemvist i landet betalar ut pensioner till fysiska personer med hemvist i Portugal vilka utan sådan utvidgning får sina pensioner dubbelbeskattade.

47. Republiken Portugal har dessutom, trots att en fråga ställdes angående detta under förhandlingen, inte lyckats förklara varför den tillåter att det påstådda inre sammanhanget i den nationella lagstiftningen bryts om utdelning till pensionsfonder med hemvist i landet och utdelning till pensionsfonder utan hemvist i landet vilka äger bolagsandelar i portugisiska bolag under en kortare period än ett år

13 — Se analogt domarna i målen Lenz (ovan fotnot 11), punkt 38, och Manninen (ovan fotnot 9), punkt 46. Se även mitt förslag till avgörande i målet Columbus Container Services (ovan fotnot 12), punkt 194.

behandlas på samma sätt med tillämpning av artikel 88.11 CIRC.

48. Jag anser av dessa skäl att motiveringen avseende upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang inte kan godtas i förevarande fall.

2. Motiveringen att en effektiv skattekontroll måste säkerställas

49. Republiken Portugal har även gjort gällande att begränsningen av undantagandet från IRC till att endast gälla för pensionsfonder med hemvist i landet grundas på de krav som är förenade med en effektiv skattekontroll. De lagstadgade krav som gäller för att någon ska kunna åtnjuta detta undantagande fordrar enligt Republiken Portugal att de fonder som åtnjuter undantagandet måste kunna kontrolleras direkt av de portugisiska skattemyndigheterna.

50. De portugisiska fonderna har alltså inte bara att uppfylla särskilt stränga krav avseende aktsamhet och skydd för investerarna med tillämpning av direktiv 2003/41/EG [14], utan måste också uppfylla kompletterande krav i den portugisiska lagstiftningen, i synnerhet i fråga om ekonomiskt ansvar. Republiken Portugal har i detta avseende insisterat på att det system med huvudansvar för skatteskulden som införts genom artikel 16.4 EBF inte kan aktiveras beträffande pensionsfonder utan hemvist i landet.

51. Kontrollen av dessa element är enligt Republiken Portugal synnerligen komplicerad och fordrar att de portugisiska skattemyndigheterna har möjlighet att vända sig direkt till de pensionsfonder som åtnjuter undantagandet från IRC. Inte minst när kraven enligt den portugisiska lagstiftningen angående undantagande från IRC inte iakttas måste det finnas en direkt kontroll över fonderna för att återbetalning av belopp avseende IRC att betala ska kunna säkerställas. En sådan kontroll vore inte möjlig att säkerställa när det gäller pensionsfonder med hemvist i en annan medlemsstat, inte minst i en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), eftersom unionsbestämmelserna avseende samarbete på skatteområdet inte är tillämpliga inom ramen för nämnda avtal.

52. Enligt kommissionen kan Republiken Portugals uppfattning inte godtas. Den omtvistade skattelagstiftningen begränsar fördelen i form av undantagandet från IRC till pensionsfonder med hemvist i landet, och ger inte pensionsfonder utan hemvist i landet någon möjlighet att bevisa att de ställer likvärdiga garantier som de som fonder med hemvist i landet har att ställa. För att säkerställa uppnåendet av de mål som Republiken Portugal anfört räcker det således att begära av de pensionsfonder som saknar hemvist i landet att de bevisar sin förmåga och den

14 — Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (EGT L 235, s. 10).

rättsliga ram inom vilken de verkar, de mekanismer för samarbete och ömsesidigt bistånd som föreskrivs i unionsrätten, men också i multilaterala och bilaterala avtal när det gäller EES-staterna, vilket gör det möjligt för de portugisiska myndigheterna att genomföra nödvändiga kontroller och kräva betalt för förfallna skattefordringar.

53. Själv håller jag i sak med om vad kommissionen har anfört.

54. Som kommissionen med rätta har påpekat med hänvisning till upprätthållandet av en effektiv skattekontroll, har Republiken Portugal nämligen avfärdat varje tanke på att pensionsfonder utan hemvist i landet ska ges tillfälle att bevisa att de uppfyller kraven i CIRC så att de kan åtnjuta det skatteundantagande som beviljas pensionsfonder med hemvist i landet.

55. Jag erinrar om att domstolen vid åtskilliga tillfällen slagit fast att nationell lagstiftning som innebär ett *absolut hinder* för den skattskyldige att bevisa att hon eller han kunde uppfylla de villkor som uppställts av den medlemsstat av vilken den skattskyldige begärt en skattefördel inte kan motiveras av behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll [15]. Det kan nämligen inte a priori uteslutas att den skattskyldige kan förebringa den bevisning som krävs för att skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten klart och exakt ska kunna pröva huruvida de villkor den uppställer är uppfyllda [16].

56. Denna bedömning gäller även för skattskyldiga personer med hemvist i EES-staterna.

57. För det första gäller nämligen, vad närmare bestämt avser Republiken Portugals argument avseende iakttagandet av villkoren i direktiv 2003/41, att pensionsfonder med hemvist i Europeiska unionens medlemsstater och EES-staterna ska iaktta dessa bestämmelser [17], och de kan således mycket väl erhålla nödvändiga handlingar från sina respektive övervakningsmyndigheter för att styrka att de uppfyller de garantier som krävs enligt den portugisiska lagstiftningen.

15 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier (REG 2005, s. I-2057), punkt 25, av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 49, och av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche (REG 2009, s. I-359), punkt 60.

16 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Laboratoires Fournier (ovan fotnot 15), punkt 25, och dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA (REG 2007, s. I-8251), punkt 96.

17 — Vad beträffar de sistnämnda har direktiv 2003/41 utsträckts till att omfatta Republiken Island, Furstendömet Liechtenstein och Konungariket Norge, genom Gemensamma EES-kommitténs beslut nr 88/2006 av den 7 juli 2006 om ändring av bilaga IX (finansiella tjänster) till EES-avtalet (EGT L 289, s. 26).

58. Vad för det andra beträffar de övriga villkoren, utom det avseende huvudansvaret för den skatt som ska betalas, har Republiken Portugal begränsat sig till att erinra om att de allmänna villkor som räknas upp i lagdekret nr 12/2006 av den 20 januari 2006, vilket utgör den införlivandeakt för direktiv 2003/41 som de portugisiska myndigheterna underrättat kommissionen om.

59. Jag kan därför inte se vad som hindrar de portugisiska myndigheterna från att vända sig till pensionsfonder utan hemvist i landet för att erhålla de upplysningar som krävs för att dessa pensionsfonder ska kunna beviljas det omtvistade undantagandet från skatt på samma sätt som de pensionsfonder som har hemvist i Portugal.

60. Jag tillägger att även om kommissionen och Republiken Portugal ganska länge debatterade tillämpningen av direktiv 77/799/EEG [18], förefaller bestämmelserna däri vara till föga nytta i en situation som den i förevarande mål.

61. De villkor som enligt de portugisiska myndigheterna ska vara uppfyllda för att de ska bevilja det omtvistade undantagandet rör inte den skattemässiga situationen för pensionsfonder utan hemvist i landet i deras respektive hemvistmedlemsstater, utan den ekonomiska verksamhet som dessa fonder bedriver, i synnerhet upplysningar beträffande deras aktsamhetskontroll och spridningen av deras tillgångar. Direktiv 77/799 som rör informationsutbyte på skatteområdet mellan medlemsstaternas skattemyndigheter utgör alltså inte enligt min mening den lämpliga rättsliga ramen för att erhålla de upplysningar som krävs enligt den portugisiska lagstiftningen.

62. Om så emellertid antas vara fallet kan jag inte, när det gäller förhållandena med de övriga medlemsstaterna, se varför de portugisiska skattemyndigheterna inte skulle kunna erhålla sådana upplysningar. Det är korrekt att direktiv 77/799 inte är tillämpligt för EES-staternas del. Detta räcker dock inte för att de restriktioner som föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen ska anses vara motiverade. Enligt domstolens rättspraxis och, som framgår av den nyligen avkunnade domen i målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen [19], innehåller den portugisiska lagstiftningen inte ens en möjlighet att ett undantagande från skatt på utdelning, som uppbärs av pensionsfonder utan hemvist i landet, beviljas när det föreligger ett ömsesidigt avtal

18 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

19 — Punkterna 132 och 133 (ovan fotnot 5).

om utbyte av upplysningar mellan Republiken Portugal och EES-staterna [20].

63. Vad för det tredje gäller villkoret avseende det huvudsakliga ansvaret för den skatt som ska betalas, vilket föreskrivs i artikel 16.4 EBF, ska följande anmärkningar göras.

64. Enligt Republiken Portugal gäller att när det har visats att de olika villkor som uppställs för skattefördelen inte längre är uppfyllda, upphör denna att gälla, varför de bolag som förvaltar pensionsfonder blir huvudansvariga för den skatt som de av bolagen förvaltade fonderna har att betala. Enligt svarandemedlemsstaten vore det dock omöjligt att få betalt för sådan skatteskuld av bolag som förvaltar denna typ av fonder i de fall bolagen saknar hemvist i landet.

65. Denna argumentation övertygar inte mig.

66. För det första försöker jag förstå på vilket sätt en mekanism för indrivning av skattefordringar skulle kunna säkerställa en effektiv skattekontroll i den mån en sådan mekanism inte används för genomförandet av de skattekontroller som de nationella myndigheterna företar. Enligt min mening har nämligen inte indrivningen av skattefordringar något att göra med skattekontrollernas effektivitet utan snarare med de genomförandemetoder som står till buds för skattemyndigheterna.

67. Som kommissionen med rätta har gjort gällande i sina skriftliga inlagor, vilket inte har bestritts av Republiken Portugal, kan myndigheterna i denna medlemsstat mycket väl tillgripa den mekanism som föreskrivs i direktiv 2008/55/EG [21] i sina kontakter med skattemyndigheterna i övriga medlemsstater för att erhålla bistånd för att driva in en skattefordran som uppkommit i Portugal.

68. Enligt nämnda direktiv får medlemsstaterna nämligen begära hjälp av de behöriga myndigheterna i de andra medlemsstaterna med indrivning av samtliga avgifter, skatter

20 — Det ska noteras att kommissionen har åberopat sådana klausuler beträffande förhållandena mellan Republiken Portugal och Republiken Island respektive Konungariket Norge.

21 — Rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EUT L 150, s. 28). Även om detta direktiv antogs när fördragsbrottsförfarandet pågick var dess innehåll emellertid tillämpligt vid tidpunkten för inledandet av det administrativa förfarandet. Direktiv 2008/55 utgör nämligen helt enkelt den kodifierade versionen av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt (EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, s. 17), vilket skulle ha införlivats senast den 30 juni 2002.

och tullar av vilket slag de än må vara, inklusive inkomstskatt, vilka påförs av en stat eller för dennas räkning, samt hjälp med utbyte av alla upplysningar som framstår som relevanta för indrivningen av en sådan fordran [22].

69. Vad slutligen beträffar EES-staternas situation är det visserligen, i likhet med vad kommissionen har medgett, korrekt att direktiv 2008/55 inte utsträcktes till att gälla EES-avtalet. Jag bedömer emellertid att ett absolut förbud för pensionsfonder utan hemvist i landet att åtnjuta det undantagande från skatt som beviljas för portugisiska pensionsfonder i vilket fall som helst är oproportionerligt med hänsyn till de påstådda svårigheterna att driva in skatteskulder i dessa EES-stater.

70. Som kommissionen har föreslagit finns det mindre restriktiva åtgärder att tillgripa för att säkerställa indrivningen av sådana skattefordringar. Det kan således antas att de portugisiska skattemyndigheterna i princip kan försäkra sig om att de fonder som har hemvist i EES-staterna och som yrkar att få omfattas av fördelen i form av undantagandet från skatt, kan ställa nödvändiga ekonomiska säkerheter. Alternativt kan man tänka sig ett införande av ett system som tillåter en indrivning i efterhand av obetalda skattefordringar genom påförande av en definitiv skatt på resultatet under kommande beskattningsår för det portugisiska bolag som innehas av den aktuella fonden utan hemvist i landet, när villkoren enligt den portugisiska lagstiftningen inte är uppfyllda.

71. Jag konstaterar följaktligen att restriktionen för den fria rörligheten för kapital inte heller kan motiveras med hänvisning till upprätthållandet av en effektiv skattekontroll.

72. Med hänsyn till samtliga ovan redovisade överväganden utgör den portugisiska lagstiftningen enligt min mening en restriktion för den fria rörligheten för kapital som inte kan motiveras.

73. Jag föreslår därför att kommissionens talan ska bifallas.

74. Jag tillägger att enligt artikel 69.2 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att bära rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Portugal ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Under dessa förhållanden ska Republiken Portugal förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna under förutsättning att domstolen följer mitt förslag till avgörande att förevarande talan ska bifallas.

22 — Se bland annat artiklarna 2 och 4 i direktiv 2008/55.

VI – Förslag till avgörande

75. Mot bakgrund av ovan redovisade överväganden föreslår jag att domstolen meddelar följande dom:

”1) Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet genom att beskatta utdelning, som uppbärs av pensionsfonder med hemvist i medlemsstater och i stater som är parter i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, efter en högre skattesats än den som tillämpas på utdelning som uppbärs av pensionsfonder med hemvist i Portugal.

2) Republiken Portugal ska ersätta rättegångskostnaderna.”