

Sag C-267/09

Europa-Kommissionen

mod

Den Portugisiske Republik

»Traktatbrud – frie kapitalbevægelser – artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 – restriktioner – direkte beskatning – ikke-hjemmehørende skattepligtige – forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant«

Sammendrag af dom

1. *Frie kapitalbevægelser – restriktioner – skattelovgivning – indkomstskat – national lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende skattepligtige pålægges at udpege en fiskal repræsentant*

(Art. 56 EF; Rådets direktiv 77/799)

2. *Internationale aftaler – aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – frie kapitalbevægelser – restriktioner – skattelovgivning – indkomstskat – national lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende skattepligtige pålægges at udpege en fiskal repræsentant*

(EØS-aftalen, art. 40; Rådets direktiv 77/799 og 2008/55)

1. Selv om hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse kan udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde begrænsninger af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten, kan en sådan begrundelse kun anerkendes, hvis den sigter på rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå skattelovgivningen, hvilket udelukker enhver generel formodning for, at der er tale om svig. En generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig kan ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten. En forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant, som omfatter alle ikke-hjemmehørende skattepligtige, der oppebærer indtægter, for hvilke der skal indgives selvangivelse, rammer enhver kategori af skattepligtige alene som følge af, at de ikke er hjemmehørende, hvilket er en formodning for skatteunddragelse eller skattesvig, som ikke i sig selv kan begrunde et indgreb i traktatens formål.

En sådan forpligtelse udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 EF, som ikke kan anses for begrundet, eftersom den går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå et sådant formål, og eftersom det ikke er godtgjort, at ordningen om gensidig bistand, som enhver medlemsstat råder over i medfør af direktiv 77/799 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, ikke er tilstrækkelig med henblik på at nå dette formål.

En medlemsstat har følgelig tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF, såfremt den opretholder en skattelovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende skattepligtige pålægges at udpege en fiskal repræsentant i denne medlemsstat, når de oppebærer indtægter, for hvilke der skal indgives selvangivelse.

(jf. præmis 38, 42, 43, 53 og 61 samt domskonkl. 1)

2. Selv om restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem statsborgere i stater, der er parter i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), skal vurderes i henhold til aftalens artikel 40 og bilag XII, har disse bestemmelser samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 56 EF. Den retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Unionen, kan imidlertid ikke overføres uindskrænket til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng.

Selv om den forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant, som ikke-hjemmehørende i henhold til en medlemsstats ret er underlagt, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i artikel 56 EF's forstand, betyder dette således ikke, at en sådan restriktion ikke vil kunne begrundes med hensyn til EØS-aftalens artikel 40.

Eftersom den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er indført ved direktiv 77/799 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og ved direktiv 2008/55 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger, for det første ikke eksisterer mellem nævnte myndigheder i medlemsstaterne og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når sidstnævnte ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand, og eftersom de overenskomster, der er indgået mellem den pågældende medlemsstat og de stater, der er medlemmer af EØS, men ikke af EU, for det andet ikke faktisk indeholder ordninger til udveksling af oplysninger, der er tilstrækkelige til at efterprøve og kontrollere de angivelser, som skattepligtige, der er hjemmehørende i sidstnævnte stater, har indgivet, går forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant, for så vidt som den omfatter skattepligtige, der er hjemmehørende i stater, der er parter i EØS-aftalen, men ikke er medlemmer af EU, ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet om at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skattesvig.

(jf. præmis 51, 52 og 54-57)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

5. maj 2011 (*)

»Traktatbrud – frie kapitalbevægelser – artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 – restriktioner – direkte beskatning – ikke-hjemmehørende skattepligtige – forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant«

I sag C-267/09,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 15. juli 2009,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og G. Braga da Cruz, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget,

sagsøgt,

støttet af:

Kongeriget Spanien ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader og A. Prechal,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF og 56 EF samt de tilsvarende artikler i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet den har udstedt og opretholdt artikel 130 i lov om beskatning af fysiske personers indkomst (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, herefter »CIRS«), hvorefter ikke-hjemmehørende skattepligtige pålægges at udpege en fiskal repræsentant i Portugal.

Retsforskrifter

EØS-aftalen

2 EØS-aftalens artikel 40 bestemmer:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i [Den Europæiske Unions] medlemsstater eller staterne i [Den

Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA)], ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

3 Bilag XII til EØS-aftalen, der har overskriften »Frie kapitalbevægelser«, henviser til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT L 178, s. 5). I henhold til dette direktivs artikel 1, stk. 1, klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I til nævnte direktiv.

Nationale bestemmelser

4 Artikel 130 i CIRS er affattet som følger:

»Repræsentanter

1. Ikke-hjemmehørende, der oppebærer indtægter undergivet [indkomstskat], samt hjemmehørende, der forlader det nationale område i mere end seks måneder, er i skattemæssigt øjemed forpligtet til at udpege en fysisk eller juridisk person, der er hjemmehørende eller etableret i Portugal, som bemyndiges til at repræsentere personen over for skattedirektoratet, og som skal påse, at personens skattemæssige forpligtelser opfyldes.

2. Udpegelsen efter stk. 1, som foretages i forbindelse med erklæringen om påbegyndelse af virksomhed, ændringserklæringer eller i forbindelse med skatteregistreringen, skal udtrykkeligt indeholde repræsentantens samtykke.

3. I tilfælde af tilsidesættelse af bestemmelserne i stk. 1 og uafhængigt af de sanktioner, der finder anvendelse i et givent tilfælde, er det ikke nødvendigt at foretage anmeldelse i henhold til denne lov, med forbehold for den skattepligtiges mulighed for at gøre sig bekendt med de forhold, der vedrører vedkommende, ved at henvende sig til den kompetente myndighed.«

5 Lovdekret nr. 463/79 af 30. november 1979 i den affattelse, der finder anvendelse i den foreliggende sag, bestemmer i artikel 2 og 3:

»Artikel 2

1. Alle fysiske personer, der oppebærer indtægter undergivet indkomstskat, skal med henblik på tildeling af et skatteregistreringsnummer lade sig registrere ved et skattecenter eller ved et skatteservicekontor, selv hvis de er fritaget for betaling af indkomstskat. Dette foretages ved at fremsende en korrekt udfyldt formular i overensstemmelse med model nr. 1, vedlagt model nr. 3 i tilfælde af en ikke-hjemmehørende skattepligtiges udpegelse af en fiskal repræsentant [...]

[...]

Artikel 3

[...]

5. For så vidt angår ikke-hjemmehørende skattepligtige, som i Portugal kun oppebærer indtægter, der er undergivet indeholdelse med frigørende virkning, foretages registreringen som omhandlet i artikel 2, stk. 1, af skatterepreæsentanten ved fremlæggelse af en formular, der vedtages ved bekendtgørelse af finansministeren.«

6 Denne formular blev vedtaget ved bekendtgørelse nr. 21.305/2003 (Diário da República série II, nr. 256 af 5.11.2003, s. 16629), som præciserer, at dette dokument med henblik på

tildeling af skatteregistreringsnummer udelukkende er beregnet til registrering af ikke-hjemmehørende foretagender, hvis indtægter i Portugal kun er undergivet indeholdelse med frigørende virkning, og at det ikke vedrører de foretagender, som til trods for, at de er ikke-hjemmehørende, er underlagt en retlig forpligtelse til at opnå et skatteregistreringsnummer. I bekendtgørelsen anføres desuden, at registrering er et obligatorisk krav for de foretagender, der er forpligtet til at foretage skatteindeholdelse.

7 Skattedirektoratets cirkulære nr. 14/93 af 31. maj 1993 bestemmer følgende i nr. 4:

»Udpegelsen af en fiskal repræsentant er ikke påkrævet, når en ikke-hjemmehørende kun oppebærer indtægter i Portugal, der er undergivet indeholdelse med frigørende virkning, for så vidt som oppebærelsen af sådanne indtægter ikke for den pågældende skaber accessoriske forpligtelser, hvoraf den pågældende skal svare skat.«

Den administrative procedure

8 Den 18. juli 2007 tilsendte Kommissionen Den Portugisiske Republik en åbningskrivelse, hvori den gjorde gældende, at forpligtelsen for ikke-hjemmehørende til at udpege en fiskal repræsentant, der er hjemmehørende i Portugal er i strid med fællesskabsretten og EØS-aftalen. Kommissionen var således af den opfattelse, at de omhandlede bestemmelser er udtryk for forskelsbehandling og udgør en tilsidesættelse af artikel 18 EF og 56 EF samt de tilsvarende artikler i EØS-aftalen.

9 Ved skrivelse af 18. oktober 2007 bestred Den Portugisiske Republik disse klagepunkter.

10 Kommissionen rettede den 26. juni 2008 en begrundet udtalelse til Den Portugisiske Republik, hvori den opfordrede denne til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen.

11 Ved skrivelse af 11. februar 2009 besvarede Den Portugisiske Republik den begrundede udtalelse og gjorde herved gældende, at bestemmelserne i CIRS' artikel 130 ikke er uforenelige med de friheder, der er anerkendt ved EF-traktaten og EØS-aftalen, eller at de er begrundet i tvingende almene hensyn, herunder bl.a. formålet om at sikre en effektiv skattekontrol og om bekæmpelse af skatteunddragelse.

12 Da Kommissionen ikke var tilfreds med disse forklaringer, har den besluttet at anlægge denne sag.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

13 Kommissionen har gjort gældende, at CIRS' artikel 130 fastsætter en generel forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant, som er pålagt både ikke-hjemmehørende, der oppebærer indtægter undergivet indkomstskat, og hjemmehørende, der forlader det nationale område i over seks måneder. For det første undtager denne generelle og utvetydige regel ikke de ikke-hjemmehørende, som udelukkende oppebærer indtægter undergivet indeholdelse med frigørende virkning, fra denne forpligtelse. Den undtagelse, som ifølge Den Portugisiske Republik skulle omfatte denne kategori af ikke-hjemmehørende, kan ikke udledes af de lovbestemmelser, som medlemsstaten har påberåbt sig, nemlig lovdekret nr. 463/79 og bekendtgørelse nr. 21.305/2003. En sådan undtagelse kan ikke fastsættes alene ved et cirkulære, som henset til sin placering i retsforskrifternes trinfølge ikke kan have forrang for de klare bestemmelser i CIRS' artikel 130.

14 For det andet er forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant for de ikke-

hjemmehørende, der i Portugal oppebærer indtægter, for hvilke der skal indgives selvangivelse, ifølge Kommissionen i strid med princippet om fri bevægelighed for personer og kapital, idet den dels udgør forskelsbehandling, dels ikke står i et rimeligt forhold til formålet om at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse. Ud over at denne hindring for udøvelsen af den skattepligtiges frie valg i praksis og i hovedparten af tilfældene vil føre til, at ikke-hjemmehørende pålægges en økonomisk byrde, er den valgte fremgangsmåde for vidtgående i forhold til det tilstræbte formål, eftersom dette lige så vel ville kunne nås ved anvendelse af både Rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT L 150, s. 28) og Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 77/799«).

15 Hvad angår situationen for skattepligtige der er hjemmehørende i tredjelande eller i stater, der er medlemmer af EØS, men ikke af EU, har Kommissionen dels understreget, at de overenskomster, som Den Portugisiske Republik har indgået med Kongeriget Norge og Republikken Island, allerede tillader udveksling af oplysninger på skatteområdet, dels at de omhandlede lovbestemmelser kun ville kunne finde gyldig anvendelse i henhold til EU-retten i de tilfælde, hvor de skattepligtige er hjemmehørende i et land, der ikke har indgået en overenskomst om dobbeltbeskatning med Den Portugisiske Republik, hvori en sådan udveksling af oplysninger er fastsat.

16 Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at artikel 18 EF kan påberåbes i den foreliggende sag, og at denne artikel ikke sondrer mellem, om borgerne er erhvervsaktive eller ej. Da forpligtelsen fastsat i CIRS' artikel 130 ikke kun vedrører erhvervsaktive personer, udgør den således forskelsbehandling af de personer, som, også blot midlertidigt, udøver deres ret til fri bevægelighed på Fællesskabets område i medfør af artikel 18 EF.

17 Den Portugisiske Republik har bestridt, at en del af Kommissionens argumentation kan antages til realitetsbehandling. Kommissionen har nemlig i sin replik fremført sit klagepunkt vedrørende ikke-hjemmehørende, der er undergivet indeholdelse med frigørende virkning, på uklar og usammenhængende vis. Ved i samme indlæg at gøre gældende, at CIRS' artikel 130 udgør forskelsbehandling af ikke blot ikke-hjemmehørende, men af alle personer, der har udøvet deres ret til fri bevægelighed, har Kommissionen desuden fremsat et nyt anbringende under sagens behandling, hvilket er i strid med artikel 42, stk. 2, i Domstolens procesreglement. Kommissionen har endvidere ikke formuleret sine klagepunkter vedrørende EØS-aftalen på en sammenhængende og forståelig måde, idet den ikke har præciseret, hvilke af aftalens artikler den henviser til, selv om aftalen ikke indeholder bestemmelser, der svarer til artikel 18 EF.

18 Med hensyn til sagens realitet og hvad for det første angår ikke-hjemmehørende skattepligtige, som i Portugal kun oppebærer indtægter, der er undergivet indeholdelse med frigørende virkning, har Den Portugisiske Republik gjort gældende, at Kommissionen ikke alene kan henholde sig til ordlyden af CIRS' artikel 130 med henblik på at godtgøre det påståede traktatbrud, da denne bestemmelse, således som den faktisk fortolkes og anvendes, ikke fastsætter en forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant for disse skattepligtige.

19 Det følger nemlig af den forenklede registreringsprocedure, der er fastsat i lovdekret nr. 463/79 og i bekendtgørelse nr. 21.305/2003, som finder anvendelse på nævnte skattepligtige, at eftersom virksomheder, som har status af »skatterepresentanter«, selv foretager indeholdelse med frigørende virkning og selv er ansvarlige herfor, har disse skattepligtige ingen forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant, medmindre der foreligger accessoriske forpligtelser.

20 Hvad for det andet angår ikke-hjemmehørende, der i Portugal oppebærer indtægter, for

hvilke der skal indgives en selvangivelse, har Den Portugisiske Republik gjort gældende, at eftersom CIRS' artikel 130 har til formål at sikre en effektiv gennemførelse af de formaliteter, som er pålagt skattepligtige, der ikke befinder sig i Portugal, udgør denne bestemmelse ikke forskelsbehandling, da den finder anvendelse på de samme betingelser for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. Eftersom de nationale regler ikke foreskriver, at repræsentationsbemyndigelsen skal ske mod vederlag, er en sådan omstændighed endvidere uvedkommende for den omhandlede skattelovgivning. Kommissionen kan således ikke antage eksistensen af en økonomisk byrde, og denne kan dermed ikke begrunde det påståede traktatbrud.

21 Den Portugisiske Republik har ligeledes gjort gældende, at artikel 58, stk. 1, EF og CIRS' artikel 130 på de betingelser, der er fastsat heri, har til formål at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpelse af skatteunddragelse, hvilket er tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. Forpligtelsen til at lade sig repræsentere går således ikke ud over, hvad der er nødvendigt i denne henseende, og direktiv 77/799, som Kommissionen har påberåbt sig, spiller ingen rolle for de skattepligtiges overholdelse af denne forpligtelse. Henset til den fiskale repræsentants rolle, som udelukkende er at udføre accessoriske forpligtelser af formel karakter, såsom fremlæggelse af angivelser og modtagelse af meddelelser, kan Kommissionen desuden ikke med føje påberåbe sig direktiv 2008/55, som vedrører inddrivelse af skat, hvilket på ingen måde er relevant ved repræsentantens udøvelse af sine opgaver.

22 Den Portugisiske Republik har tilføjet, at Kommissionen endvidere ikke kan påberåbe sig artikel 18 EF, da denne kun omfatter personer, der ikke er erhvervsaktive, som CIRS' artikel 130 ikke vedrører. Med hensyn til de stater, der er parter i EØS-aftalen, kan retspraksis vedrørende restriktioner for udøvelsen af de frie bevægeligheder endelig ikke overføres uindskrænket, eftersom de ved direktiv 77/799 fastsatte samarbejdsrammer under alle omstændigheder ikke eksisterer i denne sammenhæng.

23 Kongeriget Spanien har i sit interventionsindlæg af de samme grunde, som er påberåbt af Den Portugisiske Republik, nedlagt påstand om, at søgsmålet ikke kan antages til realitetsbehandling, og har fremhævet, at Kommissionen ikke har godtgjort det påståede traktatbrud for så vidt angår ikke-hjemmehørende, hvis indtægter er undergivet indeholdelse med frigørende virkning, da dette traktatbrud, som er støttet på Kommissionens egen fortolkning af den omhandlede nationale lov, er rent teoretisk.

24 Angående andre hjemmehørende kan Kommissionen ifølge Kongeriget Spanien ikke påberåbe sig artikel 18 EF, idet den ikke har godtgjort, at den omhandlede nationale foranstaltning finder anvendelse på personer, der ikke er erhvervsaktive. Foranstaltningen udgør desuden ikke forskelsbehandling, idet ikke-hjemmehørendes situation ikke kan sammenlignes med hjemmehørendes, ligesom foranstaltningen ikke er uforholdsmæssig i forhold til det forfulgte formål, der ikke ville kunne opnås ved de direktiver, som Kommissionen har henvist til, og som i øvrigt er under ændring som følge af deres ineffektivitet. Kommissionen har endvidere ikke fremført noget bevis for, at anvendelsen af den portugisiske lov på kapitalbevægelser med tredjelandske skulle være i strid med traktaterne. Endelig finder direktiverne om bistand og samarbejde ikke anvendelse på forbindelserne mellem de stater, der er parter i EØS-aftalen.

Domstolens bemærkninger

Formaliteten

25 Det fremgår af artikel 38, stk. 1, litra c), i Domstolens procesreglement og af retspraksis herom, at stævningen skal angive søgsmålets genstand og en kort fremstilling af

søgsmålsgrundene, og at disse angivelser skal være tilstrækkelig klare og præcise til, at sagsøgte kan tilrettelægge sit forsvar, og at Domstolen kan udøve sin kontrol. Følgelig skal de væsentlige faktiske og retlige omstændigheder, som et søgsmål støttes på, fremgå af selve stævningen på en sammenhængende og forståelig måde, og påstandene heri skal være utvetydigt formuleret for at undgå, at Domstolen træffer afgørelse ultra petita eller undlader at tage stilling til et klagepunkt (jf. bl.a. dom af 14.1.2010, sag C-343/08, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

26 I den foreliggende sag har Kommissionen ifølge stævningens konklusion nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF og 56 EF samt de tilsvarende artikler i EØS-aftalen.

27 I den foreliggende sag bemærkes for det første, at det klart fremgår af de anbringender og argumenter, der er anført i Kommissionens stævning, at den har kritiseret Den Portugisiske Republik for at opretholde lovbestemmelser, som er i strid med princippet om fri bevægelighed i de påberåbte artikler i EF-traktaten og EØS-aftalen.

28 Hvad for det andet angår argumentationen vedrørende EØS-aftalen bemærkes, at stævningen ganske vist indeholder en vis mangel på præcision i denne henseende, idet den, efter at have gjort tilsidesættelse af artikel 18 EF og 56 EF gældende, begrænser sig til at gøre tilsidesættelse af de »tilsvarende artikler« i EØS-aftalen gældende. Dels er det imidlertid ubestridt, at Kommissionen i sin replik har præciseret, at den kun havde til hensigt at påberåbe sig tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 40. Dels bemærkes, at det under alle omstændigheder er åbenbart, således som det også fremgår af punkt 59 i Den Portugisiske Republiks svarskrift, at sidstnævnte ikke med rette kan have været i tvivl om, at Kommissionens klagepunkt vedrørende EØS-aftalen faktisk angår denne aftales artikel 40. Under disse omstændigheder var Den Portugisiske Republik fuldt ud i stand til at tage effektivt til genmæle.

29 Selv om Den Portugisiske Republik har gjort gældende, at de argumenter, som Kommissionen har fremført i sin replik, gør dens argumentation usammenhængende og uklar, vedrører denne bedømmelse for det tredje argumentationens berettigelse og rejser ikke tvivl om, hvorvidt sagen kan antages til realitetsbehandling, eftersom de fremførte klagepunkter er præcise.

30 Ved i sin replik at have påberåbt sig, at den omtvistede foranstaltning ligeledes udgør forskelsbehandling af hjemmehørende, som midlertidigt udøver deres ret til fri bevægelighed, har Kommissionen endelig blot besvaret den argumentation, som Den Portugisiske Republik har fremført til sit forsvar vedrørende den omstændighed, at udpegelsen af en fiskal repræsentant er pålagt såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende. Dette svar kan dermed ikke anses for et nyt klagepunkt fra Kommissionen.

31 Det fremgår af de foregående betragtninger, at sagen kan antages til realitetsbehandling.

Det påståede traktatbrud

32 Det skal undersøges, om CIRS' artikel 130 udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 og for den frie bevægelighed for personer i henhold til artikel 18 EF, således som Kommissionen har gjort gældende.

– Tilsidesættelsen af artikel 56, stk. 1, EF

33 Det er ubestridt, at CIRS' artikel 130 fastsætter en forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant både for ikke-hjemmehørende, der oppebærer indtægter undergivet indkomstskat, og for hjemmehørende, der forlader Portugal i mere end seks måneder. Hvad angår spørgsmålet,

om en sådan bestemmelse regulerer situationer, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 56 EF, bemærkes, at Den Portugisiske Republik ikke har bestridt, at forpligtelsen i CIRS' artikel 130 finder anvendelse på kapitalbevægelser i forbindelse med investeringer i fast ejendom, således som Kommissionen har gjort gældende.

34 Ifølge fast retspraksis omfatter kapitalbevægelser de transaktioner, hvorved valutaudlændinge foretager investeringer i fast ejendom på en medlemsstats område, således som det fremgår af nomenklaturen for kapitalbevægelser omhandlet i bilag I til direktiv 88/361, og denne nomenklatur bevarer sin vejledende værdi for definitionen af begrebet kapitalbevægelser (jf. dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 23, og af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 59).

35 CIRS' artikel 130 falder dermed inden for anvendelsesområdet for både artikel 56, stk. 1, EF, som i almindelighed forbyder restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne, og EØS-aftalens artikel 40, der indeholder et identisk forbud for så vidt angår forbindelserne mellem de stater, der er parter i denne aftale, hvad enten det drejer sig om EU-medlemsstater eller EFTA-stater (jf. angående sidstnævnte artikel dom af 28.10.2010, sag C-72/09, Établissements Rimbaud, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 21).

36 Det skal følgelig undersøges, om forpligtelsen i CIRS' artikel 130 udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

37 I denne henseende kan det ikke bestrides, at CIRS' artikel 130, ved at forpligte de omhandlede skattepligtige til at udpege en fiskal repræsentant, pålægger disse at træffe foranstaltninger samt i praksis at bære udgiften til denne repræsentants vederlag. Sådanne byrder skaber for disse skattepligtige ulemper, der kan afholde dem fra at investere kapital i Portugal og fra at investere i bl.a. fast ejendom. Heraf følger, at nævnte forpligtelse skal anses for en restriktion for de frie kapitalbevægelser, hvilket i princippet ikke er tilladt i henhold til artikel 56, stk. 1, EF og EØS-aftalens artikel 40.

38 Da Den Portugisiske Republik imidlertid har gjort gældende, at det tilstræbte formål med forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant er at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse på området for personlig indkomstskat, påberåber den sig således et tvingende alment hensyn, der kan begrunde begrænsninger af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten, hvilket Kommissionen ikke har bestridt (jf. bl.a. ELISA-dommen, præmis 81, samt dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 55, og af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 45).

39 Ifølge Kommissionen står kravet i henhold til den omhandlede nationale lovgivning dog ikke i et rimeligt forhold til de forfulgte formål, idet ordningerne i såvel direktiv 2008/55 som direktiv 77/799 er tilstrækkelige til at opnå et sådant formål.

40 For så vidt angår direktiv 77/799 bemærkes, at i henhold til bestemmelserne i direktivets artikel 1, stk. 1, 3 og 4, skal medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksle alle oplysninger, der gør det muligt for dem bl.a. at foretage en korrekt ansættelse af indkomstskat. I henhold til direktivets artikel 2 finder denne udveksling af oplysninger sted på anmodning af den pågældende medlemsstats kompetente myndigheder. Som det fremgår af direktivets artikel 3, udveksler medlemsstaternes kompetente myndigheder i visse tilfælde, der er omhandlet i direktivet, også automatisk oplysninger uden forudgående anmodning eller uopfordret i henhold til direktivets artikel 4. Endelig berøres udførelsen af videregående forpligtelser til at udveksle oplysninger på grundlag af andre retsakter i henhold til artikel 11 i direktiv 77/799 ikke af direktivets bestemmelser (ELISA-dommen, præmis 39, 40 og 42).

41 Den Portugisiske Republik har imidlertid gjort gældende, at den kun kan anmode om oplysninger i henhold til artikel 2 i direktiv 77/799, såfremt den på forhånd besidder tilstrækkelige oplysninger, hvilket gør det berettiget, at der skal være en fiskal repræsentant, der er hjemmehørende i Portugal, som skattemyndighederne kan kræve direkte og personligt udfører alle relevante angivelsesforpligtelser på vegne af den ikke-hjemmehørende skattepligtige.

42 Herved bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en begrundelse med henvisning til bekæmpelse af skattesvig kun kan anerkendes, hvis den sigter på rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå skattelovgivningen, hvilket udelukker enhver generel formodning for, at der er tale om svig. En generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig kan følgelig ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten (jf. ELISA-dommen, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

43 Ved navnlig at pålægge alle ikke-hjemmehørende skattepligtige, som oppebærer indtægter, for hvilke der skal indgives selvangivelse, en forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant, rammes enhver kategori af skattepligtige alene som følge af, at de ikke er hjemmehørende, hvilket således er en formodning for skatteunddragelse eller skattesvig, som ikke i sig selv kan begrunde det indgreb i traktatens formål, som en sådan forpligtelse udgør.

44 Når et beskatningsgrundlag i øvrigt er blevet skjult for en medlemsstats skattemyndigheder, og disse ikke har nogen oplysninger, som ville berettige dem til at indlede en undersøgelse, kan det for så vidt ikke antages, at forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant i sig selv vil medføre, at sådanne oplysninger afdækkes, eller at den kan supplere den hævdede utilstrækkelighed af den ordning til udveksling af oplysninger, der følger af direktiv 77/799.

45 I tilfælde, hvor ikke-hjemmehørende skattepligtige i Portugal ikke opfylder deres angivelsesforpligtelser, eller hvor skyldig skat ikke er blevet erlagt, er det således ikke godtgjort, at ordningen om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente skattemyndigheder, som Kommissionen har påberåbt sig, og som inden for området direkte skatter er fastsat i direktiv 77/799, ikke er tilstrækkelig med henblik på faktisk at inddrive sidstnævnte. Det er dermed uforholdent at efterprøve, om det forholder sig på samme måde med hensyn til de ordninger, der på området for inddrivelse af disse skatter er fastsat i direktiv 2008/55, selv hvis det forudsættes, at direktivet finder tidsmæssig anvendelse i den foreliggende sag.

46 Heraf følger, at forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet om bekæmpelse af skattesvig, og at Kommissionen følgelig med rette har gjort gældende, at nævnte forpligtelse for de ikke-hjemmehørende skattepligtige, som oppebærer indtægter, for hvilke der skal indgives selvangivelse, udgør en ubegrundet restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 EF.

47 Forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant udgør desuden ikke en passende eller nødvendig løsning på det »praktiske problem«, som ifølge Den Portugisiske Republik består i umuligheden af at opretholde direkte kontakt med de ikke-hjemmehørende skattepligtige som følge af den fysiske afstand, der adskiller sidstnævnte fra de pågældende administrative enheder, hvilken afstand udgør en hindring for, at nævnte enheder kan fungere hensigtsmæssigt. I betragtning af de moderne kommunikationsmidler ville det nemlig være muligt at pålægge de ikke-hjemmehørende skattepligtige at oplyse de portugisiske skattemyndigheder om en adresse i en anden medlemsstat end Den Portugisiske Republik med henblik på at modtage meddelelser fra disse skattemyndigheder. Således som Kommissionen har anført, ville det i de tilfælde, hvor den skattepligtiges fysiske tilstedeværelse er påkrævet, være tilstrækkeligt at gøre det muligt for disse at vælge muligheden for at udpege en fiskal repræsentant, frem for at fastsætte en generel forpligtelse til at udpege en sådan repræsentant.

48 Således som Den Portugisiske Republik har gjort gældende, må det omvendt fastslås, at forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant i henhold til CIRS' artikel 130, der, således som det præciseres i nævnte artikel, har til opgave at repræsentere ikke-hjemmehørende over for skattedirektoratet, og som skal påse, at de pågældendes skattemæssige forpligtelser opfyldes, ikke finder anvendelse på skattepligtige, der udelukkende oppebærer indtægter undergivet indeholdelse med frigørende virkning, for hvilke der ikke skal indgives selvangivelse.

49 Det er nemlig ubestridt, at skatterrepræsentanten, som er den enhed, der foretager indeholdelse af den skyldige indkomstskat, der er undergivet en sådan indeholdelse, i henhold til bestemmelserne i artikel 3, stk. 5, i lovdekret nr. 463/07, sammenholdt med bestemmelserne i bekendtgørelse nr. 21.305/2003, gennemfører dette i de skattepligtiges navn og for deres regning. I denne forbindelse er skatterrepræsentanten forpligtet til selv at foretage registrering ved skattemyndighederne og repræsenterer således allerede disse skattepligtige over for skattemyndighederne og udfører dermed alle angivelsesformaliteter med hensyn til disse indtægter for disse skattepligtige. Kommissionen kan følgelig ikke med føje gøre gældende, at en sådan konklusion i realiteten kun følger af cirkulære nr. 14/93, som, henset til sin juridiske værdi, ikke gør det muligt for de omhandlede skattepligtige klart at fastlægge deres situation for så vidt angår forpligtelsen i CIRS' artikel 130. Under disse omstændigheder kan traktatbruddet med hensyn til bestemmelserne i artikel 56 EF, der er konstateret i denne doms præmis 46, ikke anses for godtgjort i forhold til de ikke-hjemmehørende, der udelukkende oppebærer indtægter undergivet indeholdelse med frigørende virkning.

– Tilsidesættelsen af EØS-aftalens artikel 40

50 Et af hovedformålene med EØS-aftalen er at opnå den videst mulige gennemførelse af den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital inden for hele EØS, således at det indre marked, der består på Unionens område, kan blive udstrakt til EFTA-staterne. I dette perspektiv har flere af bestemmelserne i aftalen til formål at sikre en så ensartet fortolkning som muligt af aftalen inden for hele EØS (jf. udtalelse 1/92 af 10.4.1992, Sml. I, s. 2821). Det tilkommer herved Domstolen at sørge for, at de bestemmelser i EØS-aftalen, der i det væsentlige er identiske med bestemmelserne i traktaten, fortolkes ensartet inden for medlemsstaterne (dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Ospelt og Schlössle Weissenberg, Sml. I, s. 9743, præmis 29, og af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 65).

51 Heraf følger, at selv om restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem statsborgere i stater, der er parter i EØS-aftalen, skal vurderes i henhold til aftalens artikel 40 og bilag XII, har disse bestemmelser samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 56 EF (jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 33, og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 66).

52 Følgelig og af de grunde, der er fremført under prøvelsen af Kommissionens søgsmål med hensyn til artikel 56, stk. 1, EF, må den forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant, som ikke-hjemmehørende i henhold til portugisisk ret er underlagt, anses for at udgøre en restriktion for de frie kapitalbevægelser i EØS-aftalens artikel 40's forstand.

53 Det bemærkes imidlertid – således som det fremgår af denne doms præmis 43-46 – at denne restriktion i forhold til artikel 56 EF ikke kan anses for begrundet ud fra tvingende almene hensyn om at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse, eftersom den går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå et sådant formål, og at det således ikke er godtgjort, at ordningen om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente skattemyndigheder inden for området direkte skatter, som Den Portugisiske Republik råder over i medfør af direktiv 77/799, ikke er tilstrækkelig med henblik på at nå dette formål.

54 Som Domstolen imidlertid allerede har udtalt, kan den retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Unionen, ikke overføres uindskrænket til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng (jf. A-dommen, præmis 60, og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 69).

55 I den foreliggende sag bemærkes, at den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er indført ved direktiv 77/799 og ved direktiv 2008/55, for så vidt som sidstnævnte kunne være relevant i den foreliggende sag, ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand.

56 Ved i sit svar på de bemærkninger, som den spanske regering har anført i sit interventionsindlæg til støtte for Den Portugisiske Republiks påstande, at begrænse sig til på helt generel vis at nævne de overenskomster, der er indgået mellem sidstnævnte og de stater, der er medlemmer af EØS, men ikke af EU, har Kommissionen i denne henseende ikke godtgjort, at nævnte overenskomster faktisk indeholder ordninger til udveksling af oplysninger, der er tilstrækkelige til at efterprøve og kontrollere de angivelser, som skattepligtige, der er hjemmehørende i disse stater, har indgivet.

57 Under disse omstændigheder må det fastslås, at forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant, for så vidt som den omfatter skattepligtige, der er hjemmehørende i stater, der er parter i EØS-aftalen, men ikke er medlemmer af EU, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet om at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skattesvig.

58 Den Portugisiske Republik bør derfor frifindes for så vidt angår dens tilsidesættelse af forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØS-aftalens artikel 40.

– Tilsidesættelsen af artikel 18 EF

59 Kommissionen har endvidere nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF.

60 Da traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser er til hinder for den omtvistede nationale lovgivning, er det uforholdende at foretage en særskilt prøvelse af spørgsmålet om, hvorvidt den nævnte lovgivning er i strid med artikel 18 EF vedrørende personers frie bevægelighed (jf. analogt dom af 26.10.2006, sag C-345/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10633, præmis 45).

61 Det følger af ovenstående betragtninger, at det må fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF, idet den har udstedt og opretholdt CIRS' artikel 130, hvorefter ikke-hjemmehørende skattepligtige pålægges at udpege en fiskal repræsentant i Portugal, når de oppebærer indtægter, for hvilke der skal indgives selvangivelse.

Sagens omkostninger

62 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Ifølge artikel 69, stk. 3, i samme reglement kan Domstolen fordele sagens omkostninger eller bestemme, at hver part skal bære sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, eller hvor der foreligger ganske særlige grunde.

63 I den foreliggende sag må der tages hensyn til, at Kommissionens klagepunkter vedrørende dels kravene efter artikel 56 EF for så vidt angår skattepligtige, der udelukkende oppebærer indtægter undergivet indeholdelse med frigørende virkning, dels kravene efter EØS-aftalen ikke er blevet imødekommet.

64 Den Portugisiske Republik bør derfor pålægges at betale tre fjerdedele af sagens samlede omkostninger og Kommissionen den resterende fjerdedel.

65 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, første afsnit, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Kongeriget Spanien bør derfor bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

- 1) **Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF, idet den har udstedt og opretholdt artikel 130 i lov om beskatning af fysiske personers indkomst (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), hvorefter ikke-hjemmehørende skattepligtige pålægges at udpege en fiskal repræsentant i Portugal, når de oppebærer indtægter, for hvilke der skal indgives selvangivelse.**
- 2) **I øvrigt frifindes Den Portugisiske Republik.**
- 3) **Den Portugisiske Republik betaler tre fjerdedele af sagens omkostninger. Europa-Kommissionen betaler den resterende fjerdedel.**
- 4) **Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.