

**Mål C-267/09**

**Europeiska kommissionen**

**mot**

**Republiken Portugal**

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet – Restriktioner – Direkt beskattning – Skattskyldiga personer utan hemvist i landet – Skyldighet att utse ett skatteombud”

Sammanfattning av domen

1. *Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Nationell lagstiftning enligt vilken skattskyldiga personer utan hemvist i landet är skyldiga att utse ett skatteombud*

*(Artikel 56 EG; rådets direktiv 77/799)*

2. *Internationella avtal – Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Nationell lagstiftning enligt vilken skattskyldiga personer utan hemvist i landet är skyldiga att utse ett skatteombud*

*(EES-avtalet, artikel 40; rådets direktiv 77/799 och 2008/55)*

1. Säkerställandet av en effektiv skattekontroll och bekämpningen av skatteflykt kan visserligen utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion för utövandet av de grundläggande rättigheter som säkerställs genom fördraget, men denna motivering kan endast godtas om den avser fiktiva upplägg, med vilka det enda syftet är att kringgå skattelagstiftningen, varmed allmänna presumtioner för skatteflykt utesluts. En allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande kan inte åberopas för att motivera en skattebestämmelse som medför ett åsidosättande av ändamålen med fördraget. En skyldighet att utse ett skatteombud som tar sikte på samtliga skattskyldiga personer utan hemvist i landet som uppbär självdeklarationspliktig inkomst, leder till att en hel kategori av skattskyldiga personer presumeras göra sig skyldiga till skatteflykt eller skatteundandragande enbart av den anledningen att de saknar hemvist i landet. Denna presumtion kan inte i sig motivera den skada som ändamålen med fördragen åsamkas genom en sådan skyldighet.

En sådan skyldighet utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56 EG som inte kan anses vara motiverad eftersom den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ett sådant ändamål, och eftersom det inte har visats att de mekanismer för ömsesidigt bistånd som varje medlemsstat förfogar över enligt direktiv 77/799 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning är otillräckliga.

En medlemsstat som bibehåller en skattelagstiftning enligt vilken skattskyldiga personer utan hemvist i landet är skyldiga att utse ett skatteombud i denna medlemsstat, om de uppbär inkomst som kräver att självdeklaration inges, åsidosätter följaktligen sina skyldigheter enligt artikel 56 EG.

(se punkterna 38, 42, 43, 53 och 61 samt punkt 1 i domslutet)

2. Även om restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska bedömas med hänsyn till artikel 40 och bilaga XII till nämnda avtal, så har dessa bestämmelser samma rättsliga innebörd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG. Den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom unionen kan emellertid inte i sin helhet tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang.

Även om den skyldighet att utse ett skatteombud som enligt lagstiftningen i en medlemsstat gäller för personer som saknar hemvist i landet utgör en inskränkning som inte kan motiveras enligt artikel 56 EG, betyder detta således inte att en sådan restriktion inte kan motiveras enligt artikel 40 i EES?avtalet.

Eftersom det nämligen inte finns någon sådan ram för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna, som uppställs i direktiv 77/799 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning och i direktiv 2008/55 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder, mellan nämnda myndigheter i medlemsstaterna och behöriga myndigheter i ett tredjeland, när detta land inte iklätt sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd, och eftersom avtal som binder nämnda medlemsstat till de stater som är parter i EES men som inte är medlemmar i unionen, faktiskt inte omfattar system för informationsutbyte som är tillräckliga för att de deklARATIONER som skattskyldiga med hemvist i dessa stater inger ska kunna granskas och kontrolleras, går inte skyldigheten att utse ett skatteombud, i den omfattning den avser skattskyldiga personer med hemvist i de stater som är parter i EES?avtalet men som inte är medlemmar i unionen, utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteflykt.

(se punkterna 51, 52 och 54–57)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 5 maj 2011 (\*)

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Artikel 56 EG och artikel 40 i EES?avtalet – Restriktioner – Direkt beskattning – Skattskyldiga personer utan hemvist i landet – Skyldighet att utse ett skatteombud”

I mål C?267/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 15 juli 2009,

**Europeiska kommissionen**, företrädd av R. Lyal och G. Braga da Cruz, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

**Republiken Portugal**, företrädd av L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

**Konungariket Spanien**, företrädd av M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna K. Schieman, L. Bay Larsen, C. Toader och A. Prechal,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: M. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG och 56 EG, samt motsvarande artiklar i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES?avtalet), genom att anta och bibehålla artikel 130 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) (nedan kallad CIRS), enligt vilken skattskyldiga personer utan hemvist i landet är skyldiga att utse ett skatteombud i Portugal.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *EES?avtalet*

2 I artikel 40 i EES?avtalet föreskrivs följande:

"Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstater [i Europeiska unionen] eller i stater [i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EFTA)] och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel."

3 Bilaga XII till EES-avtalet har rubriken "Fri rörlighet för kapital" och hänvisar till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44). Enligt artikel 1.1 i detta direktiv ska kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1 till nämnda direktiv.

#### *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

4 Artikel 130 CIRS har följande lydelse:

"Ombud

1. Personer utan hemvist i landet som uppbär inkomst vilken är skattepliktig till [inkomstskatt] och personer med hemvist i landet som lämnar landet i mer än sex månader är skyldiga att för skatteändamål utse en fysisk eller juridisk person som har hemvist i Portugal med uppgift att företräda dem vid skattemyndigheten och att fullgöra deras skyldigheter i skattehänseende.
2. Detta ombud utses i enlighet med punkt 1 i samband med en anmälan av att en verksamhet inleds, av ändringar eller av en registrering vid skattemyndigheten, vilket ska förenas med uttrycklig uppgift om att ombudet accepterar uppdraget.
3. Åsidosättande av bestämmelserna i punkt 1 medför, oberoende av de sanktioner som är tillämpliga i det aktuella fallet, att de underrättelser som föreskrivs i denna lag inte ska ske, och detta utan hänsyn till den skattskyldiges möjlighet att få kännedom om de delar som rör honom eller henne genom att vända sig till den behöriga myndigheten."

5 I lagdekret nr 463/79 av den 30 november 1979, i den lydelse som är tillämplig i förevarande mål, föreskrivs följande:

"Artikel 2

1. För tilldelning av skatteidentifieringsnummer ska samtliga fysiska personer som uppbär skattepliktig inkomst, även de som är undantagna från skyldighet att betala nämnda skatt, registrera sig vid ett skattecentrum eller en tjänst för bistånd till skattskyldiga. Nämnda personer ska för detta ändamål ge in ett i behörig ordning ifyllt formulär som ska överensstamma med förlaga nr 1, vilket för det fall ett skatteombud utses av en skattskyldig person utan hemvist i landet ska kompletteras med förlaga nr 3. ...

...

Artikel 3

...

5. För skattskyldiga personer utan hemvist i landet som i Portugal endast uppbär inkomst på vilken definitiv källskatt innehålls ombesörjs registrering enligt artikel 2.1 av den som har att

innehålla skatten, och denne ger in det standardformulär som ska antas genom förordning av finansministern.”

6 Nämnda standardformulär antogs genom förordning nr 21.305/2003 (*Diário da República* Serie II, nr 256, av den 5 november 2003, s. 16629), där det anges att formuläret uteslutande avser registrering för tilldelning av ett skatteidentifieringsnummer för subjekt utan hemvist i landet vilkas inkomst som uppbärs i Portugal endast är föremål för innehållande av definitiv källskatt, medan det inte är tillämpligt för subjekt som trots att de inte har hemvist i landet är skyldiga enligt lag att utverka ett skatteregistreringsnummer. I samma förordning anges för övrigt att de enheter som har att innehålla källskatt undantagslöst kräver sådan registrering.

7 I punkt 4 i skattemyndighetens rundskrivelse nr 14/93 av den 31 maj 1993 föreskrivs följande:

”Skyldigheten att utse ett skatteombud gäller inte när den inkomst som en person utan hemvist i landet uppbär i Portugal uteslutande är sådan inkomst på vilken definitiv källskatt innehålls, i den mån denna inkomst inte för nämnda person medför ytterligare skyldigheter som vederbörande måste fullgöra.”

### **Det administrativa förfarandet**

8 Den 18 juli 2007 tillställde kommissionen Republiken Portugal en formell underrättelse i vilken kommissionen hävdade att skyldigheten för personer utan hemvist i landet att utse ett skatteombud med hemvist i Portugal kunde vara oförenlig med gemenskapsrätten och med EES?avtalet. Kommissionen ansåg nämligen att de aktuella bestämmelserna kunde visa sig vara diskriminerande och utgöra ett åsidosättande av artiklarna 18 EG och 56 EG, samt av motsvarande artiklar i EES?avtalet.

9 I skrivelse av den 18 oktober 2007 bestred Republiken Portugal dessa påståenden.

10 Kommissionen skickade den 26 juni 2008 ett motiverat yttrande till Republiken Portugal som anmodades att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom två månader från delgivningen av yttrandet.

11 I skrivelse av den 11 februari 2009 besvarade Republiken Portugal detta motiverade yttrande och gjorde därvid gällande att bestämmelserna i artikel 130 CIRS inte var oförenliga med de friheter som erkänns i EG?fördraget och EES?avtalet eller, alternativt, att de kunde motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, såsom målsättningen att säkerställa en effektiv skattekontroll samt att bekämpa skatteflykt.

12 Enligt kommissionen var dessa förklaringar inte tillfredsställande och den beslutade därför att väcka förevarande talan.

### **Talan**

#### *Parternas argument*

13 Kommissionen har hävdat att artikel 130 CIRS innebär en allmän skyldighet att utse ett skatteombud, vilken gäller för såväl personer utan hemvist i landet vilka uppbär inkomstskattepliktig inkomst, som personer med hemvist i landet vilka lämnar landet i mer än sex månader. Å ena sidan innehåller inte denna allmänna och klara regel något undantag från denna skyldighet beträffande personer utan hemvist i landet som uteslutande uppbär inkomst på vilken definitiv källskatt innehålls. Det undantag som enligt Republiken Portugal tar sikte på denna kategori av personer utan hemvist i landet följer inte av de lagbestämmelser som denna

medlemsstat åberopat, det vill säga lagdekret nr 463/79 och förordning nr 21.305/2003. Något sådant undantag kan inte föreskrivas i en vanlig rundskrivelse som med hänsyn till sin placering i normhierarkin inte kan ges företräde framför de klara bestämmelserna i artikel 130 CIRS.

14 Å andra sidan gäller enligt kommissionen att skyldigheten att utse ett skatteombud strider mot den fria rörligheten för personer och kapital när det gäller personer utan hemvist i landet, vilka uppstår inkomst i Portugal som ska deklarerar, i den mån denna skyldighet visar sig vara både diskriminerande och oproportionerlig med hänsyn till målsättningen att säkerställa en effektiv skattekontroll och att bekämpa skatteflykt. Förutom att detta hinder för det fria val som den skattskyldige utövar i de flesta fall i praktiken leder till att personer utan hemvist i landet åläggs en ekonomisk börda, skulle det valda förfarandet vara överdrivet med hänsyn till det eftersträvade målet, eftersom detta lika gärna skulle kunna uppnås med hjälp av 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) och med hjälp av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 77/799).

15 Vad beträffar situationen för skattskyldiga personer med hemvist i tredjeland eller i någon stat som ingår i EES men som inte är medlem i unionen, har kommissionen betonat dels att redan de avtal som Republiken Portugal ingått med Konungariket Norge och Republiken Island tillåter ett utbyte av upplysningar på skatteområdet, dels att de här aktuella lagbestämmelserna inte med någon giltig verkan skulle kunna vara tillämpliga, med hänsyn till unionsrätten, annat än i det fallet där skattskyldiga personer har sitt hemvist i ett land som inte ingått något skatteavtal med Republiken Portugal innehållande bestämmelser om ett sådant utbyte av upplysningar.

16 Kommissionen har även gjort gällande att artikel 18 EG kan åberopas i förevarande fall och att denna artikel inte gör skillnad mellan medborgare som bedriver ekonomisk verksamhet och medborgare som inte gör det. Eftersom den skyldighet som fastställs i artikel 130 CIRS inte bara rör de personer som bedriver ekonomisk verksamhet är den alltså diskriminerande för alla personer som, om än endast tillfälligt, utövar sin i artikel 18 EG föreskrivna rätt till fri rörlighet inom gemenskapsområdet.

17 Republiken Portugal har bestritt upptagande till sakprövning av en del av kommissionens argumentation eftersom kommissionen i sin replik nämligen framförde sin anmärkning, angående de personer utan hemvist i landet för vilka definitiv källskatt innehålls, på ett tvetydigt och osammanhängande sätt. Genom att i nämnda replik hävda att artikel 130 CIRS är diskriminerande inte bara för personer utan hemvist i landet utan för alla personer som utövat sin rätt till fri rörlighet, har kommissionen för övrigt anfört en ny grund under rättegången, i strid med bestämmelserna i artikel 42.2 i domstolens rättegångsregler. Den har inte heller formulerat sina anmärkningar på ett sammanhängande och begripligt sätt när det gäller EES-avtalet, eftersom den inte angett vilka artiklar däri som avses och eftersom nämnda avtal inte innehåller några bestämmelser som motsvarar artikel 18 EG.

18 Vad för det första beträffar skattskyldiga personer utan hemvist i landet vilka i Portugal endast uppstår inkomst på vilken definitiv källskatt innehålls, har Republiken Portugal hävdade att kommissionen inte bara kan se till ordalydelsen i artikel 130 CIRS för att konstatera det påstådda fördragsbrottet, eftersom denna bestämmelse sådan den faktiskt tolkas och tillämpas, inte för dessa skattskyldiga personer innebär någon skyldighet att utse ett skatteombud.

19 Av det förenklade registreringsförfarande som föreskrivs i lagdekret nr 463-79 och i förordning nr 21.305/2003, vilket är tillämpligt på nämnda skattskyldiga personer, föreskrivs

nämligen att eftersom de utdelande företagen i egenskap av "personer som ansvarar för innehållande av skatten" själva ska innehålla den definitiva källskatten och ansvarar för detta, och eftersom det inte föreligger några andra skyldigheter, har dessa skattskyldiga personer inte någon skyldighet att utse ett skatteombud.

20 Vad för det andra gäller personer utan hemvist i landet vilka i Portugal uppstår inkomst som ska deklarerar, har Republiken Portugal gjort gällande att eftersom målsättningen med artikel 130 CIRS är att säkerställa det faktiska uppfyllandet av formaliteter som åligger de skattskyldiga som lämnat Portugal, kan denna bestämmelse inte vara diskriminerande då den är tillämplig enligt samma villkor för personer med hemvist i landet som för personer utan hemvist i landet. Eftersom det inte i de nationella bestämmelserna föreskrivs att ombudsmannaskapet är vederlagsbetingat är en sådan karaktär dessutom främmande för den ifrågavarande skattelagstiftningen. Kommissionen kan alltså inte presumera ett det föreligger en ekonomisk börda och kan därmed inte heller motivera det påstådda fördragsbrottet.

21 Republiken Portugal har även hävdatt att syftet med artikel 130 CIRS är att på de villkor som uppställs i artikel 58.1 EG säkerställa en effektiv skattekontroll och att bekämpa skatteflykt, vilka utgör tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en restriktion för utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. Skyldigheten att utse ett ombud går därmed inte utöver vad som är nödvändigt i detta hänseende, och det av kommissionen åberopade direktivet 77/799 saknar betydelse när det gäller frågan huruvida den skattskyldige iakttar denna skyldighet. Med hänsyn till skatteombudets roll som endast består i att fullgöra accessoriska skyldigheter av formell karaktär, såsom ingivande av deklARATIONER och mottagande av underrättelser kan kommissionen för övrigt inte med någon framgång åberopa direktiv 2008/55, vilket rör indrivning, vilket alls inte omfattas av de uppgifter som skatteombudet fullgör.

22 Republiken Portugal har tillagt att kommissionen inte heller med framgång kan åberopa artikel 18 EG, vilken endast avser personer som inte bedriver någon ekonomisk verksamhet och som inte omfattas av artikel 130 CIRS. Vad slutligen gäller de stater som är parter i EES?avtalet är det inte möjligt att i alla delar överföra rättspraxis avseende restriktioner för den fria rörligheten, eftersom den ram för samarbete som införts genom direktiv 77/799 i vilket fall som helst inte föreligger i detta sammanhang.

23 Konungariket Spanien har i sin interventionsbilaga hävdatt att talan ska ogillas av samma skäl som Republiken Portugal har anfört, och samtidigt betonat den omständigheten att kommissionen inte bevisat det påstådda fördragsbrottet när det gäller personer utan hemvist i landet på vilkas inkomst definitiv källskatt innehålls, varför detta på kommissionens egen tolkning av den ifrågavarande nationella lagen grundade fördragsbrottet är helt teoretiskt.

24 För övriga personer utan hemvist i landet gäller enligt Konungariket Spanien att kommissionen inte kan åberopa artikel 18 EG eftersom den inte bevisat att den ifrågavarande nationella bestämmelsen är tillämplig på personer som inte bedriver ekonomisk verksamhet. Denna bestämmelse är för övrigt varken diskriminerande – eftersom situationen för personer utan hemvist i landet inte är jämförbar med situationen för personer med hemvist i landet, eller oproportionerlig i förhållande till det eftersträvade ändamålet, vilket inte skulle kunna uppnås med de direktiv kommissionen åberopat, direktiv som för övrigt är föremål för omarbetning på grund av att de inte är verkningsfulla i alla avseenden. Kommissionen har inte heller förebringat något bevis för att tillämpningen av den portugisiska lagen på kapitalrörelser med tredjeland strider mot fördragen. Slutligen är inte direktiven om bistånd och samarbete tillämpliga på förhållandena med de stater som är parter i EES?avtalet.

*Domstolens bedömning*

## Upptagande till sakprövning

25 Domstolen erinrar om att det följer av artikel 38.1 c i domstolens rättegångsregler och av rättspraxis avseende denna artikel att en ansökan genom vilken en talan väcks ska innehålla uppgifter om föremålet för talan och en kortfattad framställning av grunderna för densamma. Dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden ska kunna förbereda sitt försvar och domstolen utöva sin kontroll. Av detta följer att de väsentliga faktiska och rättsliga omständigheter på vilka talan grundas på ett konsekvent och begripligt sätt ska framgå av innehållet i själva ansökan och att yrkandena i ansökan ska vara tydligt utformade för att undvika att domstolen dömer utöver vad som har yrkats (*ultra petita*) och för att förhindra att en anmärkning inte blir prövad (se, bland annat, dom av den 14 januari 2010 i mål C-343/08, kommissionen mot Tjeckien, REU 2010, s. I-0000, punkt 26).

26 Enligt de yrkanden som kommissionen framfört i sin ansökan avser den med sin talan att få fastställt att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG och 56 EG, samt enligt motsvarande artiklar i EES-avtalet.

27 Det ska i förevarande fall för det första påpekas att det klart framgår av yrkandena och grunderna i kommissionens ansökan att denna anklagar Republiken Portugal för att bibehålla lagbestämmelser som strider mot principerna om fri rörlighet i åberopade artiklar i EG-fördraget och EES-avtalet.

28 Vad för det andra gäller argumenten avseende EES-avtalet ska det konstateras att ansökan visserligen brister i klarhet i detta avseende eftersom den efter påståendet om åsidosättande av artiklarna 18 EG och 56 EG endast innehåller uppgift om åsidosättande av "motsvarande artiklar" i detta avtal. Kommissionen har dock i sin replik preciserat att den avsett att åberopa ett åsidosättande endast av artikel 40 i nämnda avtal. Vidare gäller i vilket fall som helst att det, i likhet med vad som framgår av punkt 59 i Republiken Portugals svarsinlaga, är uppenbart att denna medlemsstat inte rimligen kunde ha misstagit sig i fråga om att kommissionens anmärkning avseende EES-avtalet faktiskt avsåg artikel 40 i det avtalet. Republiken Portugal har under dessa förhållanden haft möjlighet att i detta avseende med framgång göra sina försvarsgrunder gällande.

29 För det tredje gäller att om Republiken Portugal har hävdatt att de argument som kommissionen anfört i sin replik leder till att repliken blir osammanhängande och tvetydig, hänför sig denna bedömning till huruvida argumentationen är välgrundad eller ej, och den utgör inte ett ifrågasättande av om talan kan tas upp till sakprövning eftersom de anmärkningar som anförts är precisa.

30 Genom att slutligen i sin replik åberopa att den ifrågasatta bestämmelsen är diskriminerande även för personer med hemvist i landet som tillfälligt utövar sin rätt till fri rörlighet, begränsade sig kommissionen till att besvara Republiken Portugals försvarsargument att såväl personer med hemvist i landet som personer utan hemvist i landet är skyldiga att utse ett skatteombud. Detta svar kan alltså inte anses utgöra en ny grund från kommissionens sida.

31 Av ovan anförda överväganden framgår att förevarande talan kan tas upp till sakprövning.

## Det påstådda fördragsbrottet

32 Det ska prövas huruvida artikel 130 CIRS, i likhet med vad kommissionen har hävdatt, utgör en restriktion för den i artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet föreskrivna fria rörligheten för kapital, eller en begränsning av den i artikel 18 EG föreskrivna fria rörligheten för personer.



– Åsidosättande av artikel 56.1 EG

33 Det är utrett att det i artikel 130 CIRS föreskrivs en skyldighet att utse ett skatteombud vilken gäller såväl för personer utan hemvist i landet vilka uppstår inkomst som är skattepliktig till inkomstskatt, som för personer med hemvist i landet vilka lämnar Portugal i mer än sex månader. Beträffande frågan huruvida en sådan bestämmelse kan styra situationer som faller inom tillämpningsområdet för artikel 56 EG, ska det påpekas att Republiken Portugal inte har bestritt att den i artikel 130 CIRS föreskrivna skyldigheten är tillämplig i det av kommissionen åberopade fallet med kapitalrörelser i anslutning till investeringar i fast egendom.

34 Enligt fast rättspraxis gäller att kapitalrörelser omfattar sådana transaktioner genom vilka personer utan hemvist i landet investerar i fast egendom i en medlemsstat, såsom framgår av den nomenklatur för kapitalrörelser som finns i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361. Denna nomenklatur fortsätter att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser (se dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 23, och av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 59).

35 Artikel 130 CIRS omfattas således av tillämpningsområdet såväl för artikel 56.1 EG, enligt vilken restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna generellt är otillåtna, som för artikel 40 i EES-avtalet, vilken innehåller ett identiskt förbud när det gäller förhållandena mellan de stater som är parter i detta avtal, oavsett om de är medlemmar i unionen eller i EFTA (se, beträffande sistnämnda artikel, dom av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, Établissements Rimbaud, REU 2010, s. I-0000, punkt 21).

36 Det ska följaktligen prövas huruvida den i artikel 130 CIRS föreskrivna skyldigheten utgör en restriktion för kapitalrörelser.

37 Det är i detta avseende odiskutabelt att skyldigheten i artikel 130 CIRS för de aktuella skattskyldiga personerna att utse ett skatteombud också innebär ett åläggande för dem att vidta åtgärder, samt i praktiken att bära kostnaden för att avlöna detta ombud. Sådana ålägganden medför en börda för dessa skattskyldiga personer som kan leda till att de avhålls från att investera kapital i Portugal, bland annat i där belägen fast egendom. Härav följer att nämnda skyldighet ska anses utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artiklarna 56.1 EG och artikel 40 i EES-avtalet.

38 Genom att hävda att det ändamål som eftersträvas med skyldigheten att utse ett skatteombud är att säkerställa en effektiv skattekontroll och att bekämpa skatteflykt inom ramen för inkomstbeskattningen för fysiska personer, har Republiken Portugal emellertid utan invändningar från kommissionen åberopat ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion för utövandet av de grundläggande rättigheter som säkerställs genom fördraget (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet ELISA, punkt 81, dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 55, och av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot, REG 2009, s. I-5093, punkt 45).

39 Enligt kommissionen är kravet i den ifrågavarande nationella lagstiftningen emellertid oproportionerligt i förhållande till de eftersträvarade ändamålen, eftersom de mekanismer som erbjuds i såväl direktiv 2008/55 som i direktiv 77/799 är tillräckliga för att ett sådant mål ska uppnås.

40 Vad gäller direktiv 77/799 ska det erinras om att enligt bestämmelserna i artikel 1.1, 1.3 och 1.4, jämförda med varandra, ska medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst. Vidare gäller enligt artikel 2 i detta direktivet

att detta informationsutbyte ska ske på begäran av den behöriga myndigheten i berörd medlemsstat. Som framgår av artikel 3 i nämnda direktiv ska medlemsstaternas behöriga myndigheter även automatiskt, utan anmodan, utbyta information i vissa kategorier av fall som föreskrivs i direktivet, och enligt artikel 4 däri kan information vidare lämnas utan anmodan. Slutligen gäller enligt artikel 11 i direktiv 77/799 att bestämmelserna i direktivet inte får hindra fullgörandet av de mera vittgående skyldigheter att utbyta information som skulle kunna följa av andra rättsakter (domen i det ovannämnda målet ELISA, punkterna 39, 40 och 42).

41 Republiken Portugal har emellertid hävdats att den inte kan begära någon information med stöd av artikel 2 i direktiv 77/799 annat än om den dessförinnan har tillgång till tillräckliga uppgifter, vilket skulle kräva just att ett skatteombud finns tillgängligt i Portugal, så att skattemyndigheten kan vända sig direkt och personligen till detta ombud för att kräva fullgörande av samtliga de deklarationsskyldigheter som är relevanta beträffande den skattskyldiga person som saknar hemvist i landet.

42 Domstolen erinrar i detta avseende om att enligt dess fasta praxis får bekämpningen av skatteflykt åberopas som motivering bara om den avser fiktiva upplägg, med vilka det enda syftet är att kringgå skattelagstiftningen, varmed allmänna presumtioner för skatteflykt utesluts. En allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande kan alltså inte åberopas för att motivera en skattebestämmelse som medför ett åsidosättande av ändamålen med fördraget (se domen i det ovannämnda målet ELISA, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

43 Genom att skyldigheten att utse ett skatteombud tar sikte på samtliga skattskyldiga personer utan hemvist i landet som uppbär självdeklarationspliktig inkomst, leder denna skyldighet till att en hel kategori av skattskyldiga personer presumeras göra sig skyldiga till skatteflykt eller skatteundandragande enbart av den anledningen att de saknar hemvist i landet. Denna presumtion kan inte i sig motivera den skada som ändamålen med fördragen åsamkas genom en sådan skyldighet.

44 När skatteobjekten har redovisats för skattemyndigheterna i en medlemsstat, och dessa inte har några indicier som föranleder en utredning, förefaller det inte heller som om skyldigheten att utse ett skatteombud därmed i sig skulle innebära ett avslöjande av sådana indicier och läka de påstådda bristerna i de mekanismer för informationsutbyte som följer av direktiv 77/799.

45 Det har – för det fallet att en skattskyldig person utan hemvist i Portugal har underlåtit att uppfylla sina deklarationsskyldigheter i Portugal och det visar sig att den skatt som vederbörande har att betala inte har erlagts – sålunda inte visats att de av kommissionen åberopade mekanismerna för ömsesidigt bistånd från de behöriga skattemyndigheterna i medlemsstaterna, sådana de föreskrivs på området för direkta skatter i direktiv 77/799, är otillräckliga för att dessa skatter verkligen ska kunna krävas in. Det saknas alltså anledning att kontrollera huruvida detsamma gäller beträffande de mekanismer som föreskrivs i fråga om indrivning av dessa skatter i direktiv 2008/55, även under antagandet att detta direktiv skulle vara tidsmässigt tillämpligt (*rationae temporis*) i förevarande fall.

46 Härav följer att skyldigheten att utse ett skatteombud går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att bekämpa skatteundandragande och att kommissionen följaktligen har grund för sitt påstående att nämnda skyldighet, för skattskyldiga personer utan hemvist i landet vilka uppbär inkomst som ska redovisas i självdeklaration, utgör en restriktion för den i artikel 56 EG stadgade fria rörligheten för kapital, vilken inte kan motiveras.

47 Skyldigheten att utse ett skatteombud är inte heller någon lämplig eller nödvändig åtgärd för att bemöta det ”praktiska problem” som enligt Republiken Portugal består i att det är omöjligt att ha direktkontakt med skattskyldiga personer utan hemvist i landet på grund av det fysiska avståndet

mellan dem och de berörda myndigheterna, vilket hindrar nämnda myndigheters arbete. Med hänsyn till de moderna kommunikationsmedel som står till buds vore det tänkbart att ålägga skattskyldiga personer utan hemvist i landet att uppge en adress i en annan medlemsstat än Republiken Portugal för all delgivning från dessa skattemyndigheter. Som kommissionen har hävdad gäller i det fallet att den skattskyldiges fysiska närvaro är viktig, att det skulle vara tillräckligt att ge vederbörande en valmöjlighet att låta sig företrädas av ett skatteombud, i stället för att föreskriva en generell skyldighet.

48 Däremot ska det, i likhet med vad Republiken Portugal har hävdad, konstateras att den skyldighet enligt artikel 130 CIRS att utse ett skatteombud, i syfte att detta ombud ska företräda personer utan hemvist i landet vid skattemyndigheten och tillse att deras skattemässiga skyldigheter fullgörs, inte gäller i förhållande till skattskyldiga personer som endast uppbär inkomst på vilken definitiv källskatt innehålls och vilken inte behöver uppges i självdeklaration.

49 Det är nämligen ostridigt att, enligt bestämmelserna i artikel 3.5 i lagdekret nr 463/79 jämförda med bestämmelserna i förordning 21.305/2003, de personer som ansvarar för innehållande av källskatten, och som alltså ansvarar för detta när det gäller den skatt som belöper på inkomst på vilken sådan källskatt ska innehållas, är de som i dessa skattskyldigas namn och för deras räkning betalar in denna skatt. De är skyldiga att för detta ändamål själva ombesörja registrering vid skattemyndigheten och de företräder därmed redan dessa skattskyldiga vid skattemyndigheten och fullgör alltså för deras räkning samtliga deklaraformalia avseende denna inkomst. Kommissionen kan följaktligen inte med framgång hävda att en sådan bestämmelse i själva verket endast framgår av rundskrivelse nr 14/93 vilken, med hänsyn till dess rättsliga värde, inte låter de skattskyldiga i fråga klart avgöra vad som gäller för dem i fråga om den skyldighet som föreskrivs i artikel 130 CIRS. Under dessa förhållanden kan inte det fördragsbrott som konstateras i punkt 46 i förevarande dom beträffande bestämmelserna i artikel 56 EG anses styrkt med avseende på personer utan hemvist i landet vilka uteslutande uppbär inkomst på vilken definitiv källskatt ska innehållas.

– Åsidosättande av artikel 40 i EES?avtalet

50 Ett av huvudmålen med EES?avtalet är att så långt som möjligt förverkliga fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom hela EES, på sådant sätt att den inre marknad som upprättats i unionen utsträcks till staterna i EFTA. I enlighet med detta mål syftar flera regler i avtalet till att säkerställa en så enhetlig tolkning som möjligt av avtalet i hela EES?området (se yttrande 1/92 av den 10 april 1992, REG 1992, s. I?2821; svensk specialutgåva, volym 12, s. 41). Det ankommer på domstolen att inom denna ram kontrollera att de regler i EES?avtalet som i sak är identiska med fördragsbestämmelserna tolkas på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna (domar av den 23 september 2003 i mål C?452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg, REG 2003, s. I?9743, punkt 29, och av den 19 november 2009 i mål C?540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I?10983, punkt 65).

51 Av detta följer att även om restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES?avtalet ska bedömas med hänsyn till artikel 40 och bilaga XII till nämnda avtal, så har dessa bestämmelser samma rättsliga innebörd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG (se dom av den 11 juni 2009 i mål C?521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I?4873, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 66).

52 Följaktligen, och av de skäl som angetts vid prövningen av kommissionens talan avseende artikel 56.1 EG, ska den skyldighet att utse ett skatteombud som i den portugisiska lagstiftningen föreskrivs för personer utan hemvist i landet anses utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 40 i EES?avtalet.

53 Domstolen konstaterar emellertid i likhet med vad som framgår av punkterna 43–46 i förevarande dom att denna restriktion inte kunnat anses motiverad med hänsyn till artikel 56 EG av det tvingande skäl av allmänintresse som avser säkerställandet av en effektiv skattekontroll och bekämpandet av skatteflykt, eftersom den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ett sådant ändamål, och eftersom det således inte har visats att de mekanismer för ömsesidigt bistånd som Republiken Portugal förfogar över enligt direktiv 77/799 skulle vara otillräckliga för att uppnå nämnda ändamål.

54 Såsom domstolen redan har slagit fast kan den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom unionen emellertid inte i sin helhet tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang (se domarna i de ovannämnda målen A, punkt 60, och kommissionen mot Italien, punkt 69).

55 I förevarande fall ska det konstateras att den ram för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna som uppställs i direktiv 77/799 och i direktiv 2008/55, hur relevant denna än må vara i förevarande fall, inte föreligger mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, när detta land inte iklätt sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd.

56 Genom att, i sitt svar på den spanska regeringens yttrande i interventionsinlagan till stöd för Republiken Portugals yrkanden i detta hänseende, begränsa sig till att mycket allmänt göra gällande de avtal som binder Republiken Portugal till de stater som är parter i EES men som inte är medlemmar i unionen, har kommissionen inte visat att nämnda avtal faktiskt omfattar system för informationsutbyte som är tillräckliga för att de deklARATIONER som skattskyldiga med hemvist i dessa stater inger ska kunna granskas och kontrolleras.

57 Under dessa förhållanden finner domstolen att skyldigheten att utse ett skatteombud, i den omfattning den avser skattskyldiga personer med hemvist i de stater som är parter i EES?avtalet men som inte är medlemmar i unionen, inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteflykt.

58 Talan ska följaktligen ogillas i den del den avser att Republiken Portugal har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 40 i EES?avtalet.

– Åsidosättande av artikel 18 EG

59 Kommissionen har vidare yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 18 EG.

60 Eftersom bestämmelserna i fördraget och i EES?avtalet om fri rörlighet för kapital utgör hinder för den omtvistade lagstiftningen, finns det ingen anledning att separat pröva nämnda lagstiftning utifrån artikel 18 EG, vilken rör fri rörlighet för personer (se, analogt, dom av den 26 oktober 2006 i mål C?345/05, kommissionen mot Portugal, REG 2006, s. I?10633, punkt 45).

61 Av ovan anförda överväganden följer att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG genom att införa och bibehålla artikel 130 CIRS, som innebär att skattskyldiga personer utan hemvist i landet är skyldiga att utse ett skatteombud i Portugal, om de

uppbär inkomst som kräver att självdeklaration inges.

## **Rättegångskostnader**

62 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Enligt artikel 69.3 i rättegångsreglerna kan domstolen, om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter, eller om särskilda omständigheter motiverar det, besluta att kostnaderna ska delas eller att vardera parten ska bära sina kostnader.

63 I förevarande mål ska hänsyn tas till att kommissionens talan ogillats såvitt avser de anmärkningar som grundar sig dels på kraven enligt artikel 56 EG beträffande skattskyldiga personer som endast uppbär inkomst på vilken definitiv källskatt innehålls, dels på kraven enligt EES?avtalet.

64 Republiken Portugal ska således bära tre fjärdedelar av rättegångskostnaderna medan kommissionen ska bära resterande fjärdedel.

65 Enligt artikel 69.4 första stycket ska medlemsstater och institutioner som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Konungariket Spanien ska följaktligen bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG genom att införa och bibehålla artikel 130 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), som innebär att skattskyldiga personer utan hemvist i landet är skyldiga att utse ett skatteombud i Portugal, om de uppbär inkomst som kräver att självdeklaration inges.**
- 2) **Talan ska ogillas i övrigt.**
- 3) **Republiken Portugal ska bära tre fjärdedelar av rättegångskostnaderna. Europeiska kommissionen ska bära resterande fjärdedel.**
- 4) **Konungariket Spanien ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: portugisiska.