Downloaded via the EU tax law app / web

Asia C-493/09

Euroopan komissio

vastaan

Portugalin tasavalta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – SEUT 63 artikla ja ETA-sopimuksen 40 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – Ulkomaiset ja kotimaiset eläkerahastot – Yhteisövero – Osingot – Verovapautus – Erilainen kohtelu

Tuomion tiivistelmä

Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Yhteisövero

(SEUT 63 artikla; ETA-sopimuksen 40 artikla)

Jäsenvaltio, joka soveltaa yhteisöverovapautusta pelkästään alueellaan asuviin eläkerahastoihin, ei noudata SEUT 63 artiklan eikä ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

Tällaisen sääntelyn vuoksi sijoitus, jonka ulkomailla asuva eläkerahasto mahdollisesti tekee maassa asuvaan yhtiöön, on vähemmän houkutteleva kuin sijoitus, jonka maassa asuva eläkerahasto mahdollisesti tekee. Tästä erilaisesta kohtelusta seuraa, että ulkomailla asuvien eläkerahastojen sijoitukset maassa asuviin yhtiöihin ja maassa asuvien säästäjien sijoitukset tällaisiin eläkerahastoihin tehdään vähemmän houkuttteleviksi.

Tällaista pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista ei voida perustella tavoitteella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus, koska sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ei ole näytetty oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden.

Vaikka yhteisöverovapautus on vastine siitä, että eläkerahastot noudattavat ammatillisia lisäeläkkeitä tarjoavien laitosten toiminnasta ja valvonnasta annetussa direktiivissä 2003/41 ja kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä tiukkoja hallinnointia, toimintaa, pääomittamista ja taloudellista vastuuta koskevia vaatimuksia, kyseessä olevaa rajoitusta ei kuitenkaan voida perustella tarpeella valvoa näiden vaatimusten täyttämistä ja näin ollen tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus, koska kansallisessa säännöstössä estetään ehdottomalla tavalla eläkerahastoa näyttämästä toteen, että se täyttää kyseiset edellytykset, jotka oikeuttaisivat yhteisöverovapautukseen. Edeltä käsin ei nimittäin voida sulkea pois sitä, että muussa jäsenvaltiossa asuva eläkerahasto kykenisi esittämään sellaiset asian kannalta merkitykselliset selvitykset, joiden perusteella kansallisten veroviranomaisten olisi mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, että ne täyttävät asuinvaltiossaan kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä vastaavat edellytykset.

Joka tapauksessa sitä, että ulkomailla asuvien eläkerahastojen on täysin mahdotonta saada maassa asuville eläkerahastoille myönnetty verovapautus, ei myöskään voida pitää oikeasuhteisena niihin kyseessä olevan jäsenvaltioon väittämiin vaikeuksiin nähden, joita liittyy asian kannalta merkityksellisten tietojen keräämiseen ja verovelkojen perimiseen.

Ensinnäkin muussa jäsenvaltiossa asuvien eläkerahastojen osalta jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annettu direktiivi 77/799 ja keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettu direktiivi 2008/55 tarjoavat kansallisille viranomaisille yhteistyön ja avunannon välineet, joiden avulla ne voivat saada kansallisen lainsäädännön edellyttämät tiedot, sekä keinot periä mahdolliset verovelat ulkomailla asuvilta eläkerahastoilta. Vaikka toiseksi ETA-jäsenvaltiossa asuviin eläkerahastoihin ei voida soveltaa edellä kuvattuja mekanismeja sellaisinaan, kyseessä olevaa säännöstöä ei kuitenkaan voida pitää oikeasuhteisena, koska yhteisöverovapautuksen saaminen ei riipu siitä, onko kyseisen jäsenvaltion ja ETA-jäsenvaltioiden välillä kahdenvälinen avunantosopimus, joka mahdollistaa unionin jäsenvaltioiden välille luotua yhteistyötä ja avunantoa vastaavan yhteistyön ja avunannon. Lisäksi verovelkojen perinnän varmistamiseksi voitaisiin harkita toimenpiteitä, joilla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta vähemmän kuin kyseessä olevalla säännöstöllä, kuten velvollisuutta antaa ennakolta kyseisten velkojen maksamiseen tarvittavat taloudelliset takeet.

(ks. 30, 36, 37, 46, 48–50 ja 52 kohta sekä tuomiolauselma)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2011 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – SEUT 63 artikla ja ETA-sopimuksen 40 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – Ulkomaiset ja kotimaiset eläkerahastot – Yhteisövero – Osingot – Verovapautus – Erilainen kohtelu

Asiassa C?493/09,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 1.12.2009,

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Portugalin tasavalta, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja H. Ferreira,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.3.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.5.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan eikä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on verottanut ulkomailla asuvien eläkerahastojen saamia osinkoja korkeammalla verokannalla kuin Portugalin alueella asuvien eläkerahastojen saamia osinkoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

2 Veroetuja koskevan Portugalin lain (Estatuto dos Beneficios Fiscais, jäljempänä EBF) 16 §:n 1 momentin mukaan Portugalin oikeuden mukaisesti perustettujen ja toimivien eläkerahastojen sekä niihin rinnastettavien yhteisöjen saamat tulot vapautetaan oikeushenkilöiden tuloverosta (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, jäljempänä yhteisövero).

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

4 CIRC:n 4 §:n 2 momentissa säädetään, että ne oikeushenkilöt ja muut yhteisöt, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johtopaikka ei sijaitse Portugalissa, ovat yhteisöverovelvollisia ainoastaan Portugalista saamistaan tuloista. CIRC:n 80 §:n 4 momentin c kohdassa täsmennetään, että yhteisöverokanta on 20 prosenttia, jollei kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten määräyksistä muuta johdu.

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

6 CIRC:n 88 §:n 1 momentin c kohdan, 3 momentin b kohdan ja 5 momentin mukaisesti yhteisövero pidätetään lopullisena verona tulon lähteellä.

7 CIRC:n 88 §:n 11 momentissa säädetään seuraavaa:

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

8 CIRC:n 88 §:n 12 momentissa säädetään seuraavaa:

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

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

9 Komissio lähetti Portugalin tasavallalle 23.3.2007 virallisen huomautuksen, jossa se väitti Portugalin ulkopuolella asuvien eläkerahastojen saamien osinkojen ja korkojen verokohtelua koskevien Portugalin verosäännösten olevan ristiriidassa SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan kanssa.

10 Koska Portugalin tasavallan 18.6.2007 antama vastaus ei vakuuttanut komissiota, se lähetti kyseiselle jäsenvaltiolle 8.5.2008 perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet lausunnon noudattamiseksi kahden kuukauden kuluessa sen vastaanottamisesta.

11 Portugalin tasavalta myönsi 14.8.2008 päivätyssä vastauksessaan, että kyseessä oleva verojärjestelmä muodosti pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, mutta se katsoi, että tällainen rajoitus on perusteltu unionin oikeuden kannalta. Portugalin tasavalta väitti erityisesti, että Portugalissa asuviin eläkerahastoihin sovellettavalla edullisemmalla verojärjestelmällä kompensoidaan kyseisille eläkerahastoille kuuluvia erityisiä lakisääteisiä velvoitteita.

12 Koska nämä selitykset eivät tyydyttäneet komissiota, se päätti nostaa nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen.

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

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

14 Unionin tuomioistuimen presidentti hylkäsi väliintulohakemuksen 15.7.2010 antamallaan määräyksellä.

Kanne

Asianosaisten lausumat

15 Komissio väittää, että eläkerahastoihin sovellettava Portugalin verojärjestelmä johtaa erilaiseen kohteluun eläkerahastojen kotipaikan perusteella. Portugalin lainsäädännön mukaisesti perustetuille ja toimiville eläkerahastoille jaetut osingot siis vapautetaan kokonaan yhteisöverosta, kun taas ulkomailla asuville eläkerahastoille jaetut osingot ovat yhteisöveron alaisia.

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

17 Portugalin tasavalta täsmentää aluksi, että CIRC:n 88 §:n 11 momentin mukaan Portugalissa asuvien eläkerahastojen ja ulkomailla asuvien eläkerahastojen välillä ei ole erilaista kohtelua silloin, kun jaetut osingot perustuvat sellaisiin yhtiöosuuksiin, jotka ovat olleet osinkoja saavien rahastojen hallussa alle vuoden ajan, koska kyseiset tulot ovat molemmissa tapauksissa yhteisöveron alaisia.

18 Muissa tapauksissa Portugalin tasavalta myöntää pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolon mutta väittää, että kyseinen rajoitus on perusteltu kahdesta syystä.

19 Ensinnäkin eläkerahastoihin sovellettava verojärjestelmä on perusteltu verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämiseksi. Portugalissa asuvien eläkerahastojen tulojen vapauttaminen verosta siis kompensoituu, kun Portugalissa asuville eläkkeensaajille maksetuista eläkkeistä kannetaan luonnollisten henkilöiden tulovero. Eläkkeiden alalla kyseisen yleistä etua koskevan pakottavan syyn laaja tulkinta on tarpeen, jotta sosiaaliturvajärjestelmän taloudellisen tasapainon järkkymisen vaara voidaan täysin sulkea pois.

20 Toiseksi Portugalin tasavalta väittää, että yhteisöverovapautuksen rajoittaminen Portugalissa asuviin eläkerahastoihin perustuu verovalvonnan tehokkuuteen liittyviin vaatimuksiin. Yhteisöverovapautukseen oikeuttavissa lakisääteisissä vaatimuksissa siten edellytetään, että Portugalin veroviranomaiset voivat suoraan valvoa verovapautuksen piiriin pyrkiviä rahastoja.

21 Portugalissa asuvien eläkerahastojen on näin ollen täytettävä ammatillisia lisäeläkkeitä tarjoavien laitosten toiminnasta ja valvonnasta 3.6.2003 annetusta Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivistä 2003/41/EY (EUVL L 235, s. 10) johtuvat toiminnan vakautta ja sijoittajansuojaa koskevat erityisen tiukat vaatimukset sekä lisäksi Portugalin lainsäädännön mukaiset erityisesti taloudellista vastuuta koskevat lisäedellytykset. Niinpä EBF:n 16 §:n 4 momentissa säädetään muun muassa, että eläkerahastojen hallinnointiyhtiöt ovat ensisijaisessa vastuussa hallinnoimiensa rahastojen tai varallisuusmassojen veroveloista.

22 Kyseisten seikkojen valvonta on nimittäin Portugalin tasavallan mukaan erittäin monimutkaista ja edellyttää, että Portugalin veroviranomaiset voivat suoraan kääntyä yhteisöverosta vapautettujen eläkerahastojen puoleen. Erityisesti tilanteessa, jossa yhteisöverovapautukselle Portugalin lainsäädännössä asetettuja vaatimuksia ei noudateta, on välttämätöntä käyttää välitöntä vaikutusvaltaa kyseiseen rahastoon, jotta varmistetaan yhteisöverovelkojen maksaminen. Tällainen vaikutusvalta ei kuitenkaan ole mahdollinen, kun on kyse toisessa jäsenvaltiossa asuvista eläkerahastoista ja varsinkin ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa kolmannessa valtiossa asuvista eläkerahastoista, koska niitä unionin säännöksiä, jotka koskevat yhteistyötä veroalalla, ei voida soveltaa tässä yhteydessä.

23 Vastauksena näihin väitteisiin komissio toteaa ensinnäkin, että verotuksen johdonmukaisuutta koskevaa oikeuttamisperustetta ei voida hyväksyä siltä osin kuin on kyse pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksesta, joka aiheutuu eläkerahastoja koskevasta Portugalin verojärjestelmästä.

24 Yhtäältä ulkomailla asuvien eläkerahastojen tuloista kannettu yhteisövero ei ole sosiaaliturvajärjestelmän välitön rahoituksen lähde. Toisaalta yhteisöverovapautuksesta johtuvan verotulojen menetyksen kompensoiminen eläkkeiden verotuksella on tehokasta ainoastaan silloin, kun kyseisten eläkkeiden saajat asuvat Portugalissa.

25 Toiseksi komissio katsoo, ettei kyseistä rajoitusta voida perustella myöskään verovalvonnan tehokkuuteen liittyvillä näkökohdilla.

26 Yhtäältä kilpailuedulla, jonka ulkomailla asuvien eläkerahastojen väitetään saavan noudatettavien vaatimusten osalta, ei nimittäin komission mukaan voida perustella sitä, että kyseisiin eläkerahastoihin sovelletaan epäedullisempaa verokohtelua.

27 Toisaalta ulkomailla asuvien eläkerahastojen verokohtelun tarkoituksena ei voida komission mukaan katsoa olevan niiden yhtiöiden, joihin kyseiset eläkerahastot sijoittavat, eikä Portugalissa asuvien yksityishenkilöiden suojeleminen. Sillä pyritään pelkästään rajoittamaan yhteisöverovapautus Portugalissa asuviin eläkerahastoihin, eikä ulkomailla asuville eläkerahastoille anneta mahdollisuutta osoittaa, että ne voivat antaa vastaavat takeet kuin Portugalissa asuvat eläkerahastot antavat. Portugalin tasavallan esittämien päämäärien saavuttamiseksi riittäisikin, että ulkomailla asuvia eläkerahastoja vaaditaan osoittamaan ominaisuutensa ja ne lainsäädännölliset puitteet, joissa ne toimivat, sillä unionin oikeudessa säädetyt ja ETA-sopimuksen sopijapuolina olevien kolmansien valtioiden osalta myös monenkeskisissä ja kahdenvälisissä sopimuksissa määrätyt yhteistyön ja keskinäisen avunannon mekanismit mahdollistavat sen, että Portugalin viranomaiset voivat suorittaa tarvittavat tarkistukset ja periä verovelat.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

28 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että SEUT 63 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, 50 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

29 Kysymyksestä, muodostaako kyseessä oleva kansallinen säännöstö pääomanliikkeiden rajoituksen, on todettava, että Portugaliin sijoittautuneiden yhtiöiden eläkerahastoille jakamien osinkojen on täytettävä kaksi edellytystä, jotta niistä ei kanneta yhteisöveroa. Yhtäältä ne on jaettava Portugalin oikeuden mukaisesti perustetuille ja toimiville eläkerahastoille. Toisaalta kyseisten osinkojen on perustuttava sellaisiin yhtiöosuuksiin, jotka ovat keskeytyksettä olleet saman eläkerahaston hallussa osingonjakohetkeä edeltävää vuotta vastaavan vähimmäisajan tai joita on säilytetty tarpeeksi kauan, jotta kyseinen ajanjakso täyttyy.

30 Näin ollen kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetyn ensimmäisen edellytyksen vuoksi sijoitus, jonka ulkomailla asuva eläkerahasto mahdollisesti tekee

portugalilaiseen yhtiöön, on vähemmän houkutteleva kuin sijoitus, jonka Portugalissa asuva eläkerahasto mahdollisesti tekee. Portugalilaisen yhtiön jakamista osingoista kannetaan 20 prosentin yhteisövero nimittäin vain ensimmäisessä tapauksessa, vaikka ne perustuvat sellaisiin yhtiöosuuksiin, jotka ovat olleet kyseisen rahaston hallussa osingonjakohetkeä edeltävää vuotta vastaavan vähimmäisajan. Tästä erilaisesta kohtelusta seuraa, että ulkomailla asuvien eläkerahastojen sijoitukset portugalilaisiin yhtiöihin ja Portugalissa asuvien säästäjien sijoitukset tällaisiin eläkerahastoihin tehdään vähemmän houkutteleviksi.

31 Mainittua erilaista kohtelua ei kuitenkaan ole olemassa silloin, kun Portugalissa asuvan yhtiön jakamat osingot perustuvat sellaisiin yhtiöosuuksiin, jotka eivät ole olleet saman verovelvollisen hallussa osingonjakohetkeä edeltäneen vuoden ajan. CIRC:n 88 §:n 11 momentin mukaan EBF:n 16 §:n 1 momentissa säädettyä verovapautusta ei nimittäin voida soveltaa näissä olosuhteissa, ja kyseisistä osingoista kannetaan yhteisövero riippumatta osingot saavan eläkerahaston asuinpaikasta.

32 Tässä tilanteessa on todettava, että siltä osin kuin on kyse niiden osinkojen verotuksesta, joita Portugaliin sijoittautuneet yhtiöt ovat jakaneet sellaisten yhtiöosuuksien perusteella, jotka ovat olleet eläkerahaston omistuksessa yli vuoden ajan, riidanalainen säännöstö muodostaa SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

Syyt, joilla kyseessä oleva lainsäädäntö voidaan mahdollisesti oikeuttaa

33 Kuten erittäin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat kansalliset toimenpiteet voivat olla oikeutettuja SEUT 63 artiklassa mainituista syistä tai yleistä etua koskevista pakottavista syistä edellyttäen, että toimenpiteet ovat omiaan takaamaan niillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen eikä niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (asia C-233/09, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomio 1.7.2010, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

34 Portugalin tasavallan mukaan kyseessä oleva lainsäädäntö on perusteltavissa syillä, jotka liittyvät tarpeeseen turvata yhtäältä verotuksen johdonmukaisuus ja toisaalta niiden vaatimusten valvonnan tehokkuus, jotka eläkerahastojen on täytettävä saadakseen vapautuksen riidanalaisesta yhteisöverosta.

– Päämäärä, joka liittyy tarpeeseen säilyttää verotuksen johdonmukaisuus

35 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on jo hyväksytty se, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella EY:n perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus (asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 43 kohta ja em. asia Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomion 54 kohta).

36 Oikeuskäytännössä edellytetään kuitenkin tällaiseen oikeuttamisperusteeseen nojautuvan väitteen hyväksymiseksi sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (em. asia Papillon, tuomion 44 kohta ja em. asia Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomion 55 kohta).

37 Tässä yhteydessä Portugalin tasavalta ei ole näyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen tällaisen yhteyden olemassaoloa, vaan se on väittänyt ainoastaan, että yhteisöverovapautus kompensoi sitä tuloveroa, jota Portugalissa asuvien eläkerahastojen jäsenten on maksettava saamistaan eläkkeistä, ja mahdollistaa siten kyseisten tulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämisen.

38 On myös todettava, että yhtäältä kyseessä olevasta säännöstöstä ei seuraa, että ulkomailla asuvien eläkerahastojen Portugalissa asuville tulonsaajille maksamat tulot eivät ole tuloveron alaisia. Tässä tilanteessa ulkomaisille rahastoille jaetuista osingoista siis kannetaan yhteisövero ja kyseisten rahastojen Portugalissa asuville tulonsaajille maksamat määrät ovat tuloveron alaisia.

39 Toisaalta silloin, kun Portugalissa asuva rahasto maksaa tuloja ulkomailla asuvalle tulonsaajalle, rahaston saamat osingot vapautetaan yhteisöverosta riippumatta rahaston maksamien tulojen verokohtelusta kyseisten tulojen saajan asuinvaltiossa.

40 Portugalin tasavalta ei ole myöskään esittänyt Portugalin eläkejärjestelmän toimivuuden turvaamistarpeeseen liittyvästä väitteestä mitään seikkoja, joiden perusteella voitaisiin määrittää, missä määrin se, että ulkomailla asuville rahastoille jaetut osingot vapautettaisiin yhteisöverosta, saattaisi asettaa kyseisen järjestelmän rahoituksen kyseenalaiseksi.

41 Kun siis otetaan huomioon Portugalin tasavallan esittämät seikat, se ei voi vedota verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämistarpeeseen perustellakseen kyseessä olevasta säännöstöstä johtuvan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

– Päämäärä, joka liittyy tarpeeseen taata valvonnan tehokkuus

42 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että tarve taata verovalvonnan tehokkuus on yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoittaminen (em. asia Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomion 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Portugalin tasavallan mukaan yhteisöverovapautus on vastine siitä, että eläkerahastot noudattavat direktiivissä 2003/41 ja Portugalin lainsäädännössä säädettyjä vaatimuksia.

44 Erityisesti niillä edellytyksillä, jotka Portugalissa asuvien eläkerahastojen on täytettävä saadakseen vapautuksen yhteisöverosta, pyritään Portugalin tasavallan mukaan turvaamaan Portugalin eläkejärjestelmän toimivuus soveltamalla kyseisiin rahastoihin erityisen tiukkoja hallinnointia, toimintaa, pääomittamista ja taloudellista vastuuta koskevia vaatimuksia. Verohallinto voi sen mukaan valvoa kyseisiä vaatimuksia nimittäin ainoastaan, jos kyseiset eläkerahastot asuvat Portugalissa.

45 Tässä yhteydessä on kuitenkin todettava, että riidanalainen säännöstö sulkee ulkomailla asuvat eläkerahastot automaattisesti yhteisöverovapautuksen ulkopuolelle eikä niille anneta mahdollisuutta osoittaa, että ne täyttävät Portugalin lainsäädännössä asetetut vaatimukset. Näin ollen Portugalin tasavalta ei voi väittää, että Portugalissa asuvien eläkerahastojen kohtelun ja ulkomailla asuvien eläkerahastojen kohtelun välillä yhteisöverovapautuksen osalta todettu ero on vastine siitä, että ensiksi mainitut eläkerahastot täyttävät kyseisessä lainsäädännössä säädetyt edellytykset. Ulkomailla asuvat eläkerahastot on nimittäin joka tapauksessa suljettu kyseisen verovapautuksen ulkopuolelle, vaikka ne täyttäisivät verovapautuksen saamisen edellytykset.

46 Kansallista säännöstöä, jossa estetään ehdottomalla tavalla eläkerahastoa näyttämästä toteen, että se täyttää ne edellytykset, jotka oikeuttaisivat yhteisöverovapautukseen, jos eläkerahasto asuisi Portugalissa, ei voida perustella verovalvonnan tehokkuudella. Edeltä käsin ei nimittäin voida sulkea pois sitä, että muussa jäsenvaltiossa kuin Portugalin tasavallassa asuva eläkerahasto kykenisi esittämään sellaiset asian kannalta merkitykselliset selvitykset, joiden perusteella Portugalin veroviranomaisten olisi mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, että ne täyttävät asuinvaltiossaan Portugalin lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä vastaavat edellytykset.

47 Sama arviointi pätee Euroopan unionin jäsenvaltioihin ja Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltioihin erityisesti siksi – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 57 ja 58 kohdassa –, että 20.1.2006 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 12/2006, johon Portugalin tasavalta on vedonnut vastineessaan, on tarkoitus panna täytäntöön direktiivi 2003/41, jonka soveltaminen on ulotettu ETA-jäsenvaltioihin.

48 Joka tapauksessa sitä, että ulkomailla asuvien eläkerahastojen on täysin mahdotonta saada Portugalissa asuville eläkerahastoille myönnetty verovapautus, ei myöskään voida pitää oikeasuhteisena niihin Portugalin tasavallan väittämiin vaikeuksiin nähden, joita liittyy asian kannalta merkityksellisten tietojen keräämiseen ja verovelkojen perimiseen.

49 Ensinnäkin muussa jäsenvaltiossa kuin Portugalin tasavallassa asuvien eläkerahastojen osalta jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) ja keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 26.5.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/55/EY (EUVL L 150, s. 28) tarjoavat Portugalin viranomaisille yhteistyön ja avunannon välineet, joiden avulla ne voivat saada kansallisen lainsäädännön edellyttämät tiedot, sekä keinot periä mahdolliset verovelat ulkomailla asuvilta eläkerahastoilta.

50 Toiseksi on tosin totta, että ETA-jäsenvaltiossa asuviin eläkerahastoihin ei voida soveltaa tämän tuomion edellisessä kohdassa kuvattuja mekanismeja sellaisinaan, mutta on todettava yhtäältä, että kyseessä olevassa säännöstössä yhteisöverovapautuksen saaminen ei riipu siitä, onko Portugalin tasavallan ja ETA-jäsenvaltioiden välillä kahdenvälinen avunantosopimus, joka mahdollistaa unionin jäsenvaltioiden välille luotua yhteistyötä ja avunantoa vastaavan yhteistyön ja avunannon. Toisaalta on niin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 70 kohdassa, että verovelkojen perinnän varmistamiseksi voitaisiin harkita toimenpiteitä, joilla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta vähemmän kuin kyseessä olevalla säännöstöllä, kuten velvollisuutta antaa ennakolta kyseisten velkojen maksamiseen tarvittavat taloudelliset takeet.

51 Tästä seuraa, ettei riidanalaisesta säännöstöstä johtuvaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta voida oikeuttaa Portugalin tasavallan esittämillä syillä.

52 Näin ollen on todettava, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan eikä ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut yhteisöverovapautusta pelkästään Portugalissa asuviin eläkerahastoihin.

Oikeudenkäyntikulut

53 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Portugalin tasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan eikä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut yhteisöverovapautusta pelkästään Portugalissa asuviin eläkerahastoihin.**

2) **Portugalin tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.