

Mål C-493/09

Europeiska kommissionen

mot

Republiken Portugal

”Fördragsbrott – Artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet – Fri rörlighet för kapital – Utländska och inhemska pensionsfonder – Bolagsskatt – Utdelning – Undantag från skatteplikt – Skillnad i behandling”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Bolagsskatt

(Artikel 63 FEUF; EES-avtalet, artikel 40)

En medlemsstat underlåter att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om den endast låter pensionsfonder med hemvist i landet omfattas av undantaget från inkomstskatt för juridiska personer.

Den investering som kan göras i ett bolag med hemvist i landet är nämligen mindre attraktiv för en pensionsfond utan hemvist i landet, på grund av sådana bestämmelser, än för en pensionsfond med hemvist i landet. Denna skillnad i behandling medför att pensionsfonder utan hemvist i landet avskräcks från att investera i bolag med hemvist i landet och att sparare som är bosatta i landet avskräcks från att investera i sådana pensionsfonder.

En sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital rättfärdigas inte av det mål som avser behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang, i den mån det inte har styrkts att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med lagstiftningen i fråga.

Även om undantaget från inkomstskatt för juridiska personer utgör kompensation för att pensionsfonderna ska iaktta de stränga krav i fråga om förvaltning, sparande och ekonomiskt ansvar som föreskrivs i direktiv 2003/41 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut, och i den nationella lagstiftningen, är det dessutom så, att den aktuella restriktionen inte kan rättfärdigas av behovet av att kontrollera att dessa krav iakttas och, följaktligen, av att säkerställa att skattekontrollerna är effektiva, i den mån de nationella bestämmelserna utgör ett absolut hinder för en pensionsfond att visa att den uppfyller de krav som skulle göra det möjligt för fonden att omfattas av undantaget från inkomstskatt för juridiska personer. Det kan nämligen i princip inte uteslutas att pensionsfonder med hemvist i en annan medlemsstat är i stånd att tillhandahålla de stödjande dokument som är relevanta, som gör det möjligt för skattemyndigheterna i landet att, på ett klart och precist sätt, kontrollera att fonderna i hemviststaten uppfyller krav som motsvarar de krav som föreskrivs i den inhemska lagstiftningen.

Ett absolut hinder för pensionsfonder utan hemvist i landet att kunna omfattas av det undantag från skattskyldighet som pensionsfonder med hemvist i landet medges kan i vart fall inte heller anses vara proportionerligt i förhållande till de svårigheter som den berörda medlemsstaten

åberopar i fråga om insamling av relevant information och indrivning av skattefordringar.

Vad för det första avser fonder med hemvist i en annan medlemsstat ger direktiv 77/799 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattnings område och direktiv 2008/55 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder de nationella myndigheterna en ram för samarbete och bistånd som gör det möjligt för dem att erhålla den information som krävs enligt den nationella lagstiftningen, samt möjligheter för att driva in eventuella skattefordringar hos pensionsfonder utan hemvist i landet. Vad för det andra avser pensionsfonder med hemvist i en EES medlemsstat kan den nationella lagstiftningen, även om det är riktigt att ovannämnda mekanismer inte är tillämpliga under de aktuella omständigheterna, inte anses vara proportionerlig i den mån den inte gör undantaget från inkomstskatt för juridiska personer avhängigt av att det finns ett bilateralt avtal om bistånd mellan den berörda medlemsstaten och EES-medlemsstaterna som möjliggör ett samarbete och ett bistånd motsvarande vad som införts mellan unionens medlemsstater. Vidare kan man, för att säkerställa indrivningen av skattefordringar, tänka sig åtgärder som i mindre utsträckning begränsar den fria rörligheten för kapital, i förhållande till bestämmelserna i fråga, såsom en skyldighet att på förhand ställa de ekonomiska säkerheter som är nödvändiga för betalningen av skulderna.

(se punkterna 30, 36, 37, 46, 48–50 och 52 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 6 oktober 2011 (*)

”Fördragsbrott – Artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet – Fri rörlighet för kapital – Utländska och inhemska pensionsfonder – Bolagsskatt – Utdelning – Undantag från skatteplikt – Skillnad i behandling”

I mål C-493/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 1 december 2009,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes och H. Ferreira, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 mars 2011,

och efter att den 25 maj 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att beskatta utdelning som uppbärs av utländska pensionsfonder efter en högre skattesats än den som tillämpas på utdelning som uppbärs av pensionsfonder med hemvist i Portugal.

Tillämpliga bestämmelser

2 Enligt artikel 16.1 i föreskrifterna om skattefördelar (Estatuto dos Benefícios Fiscais) (nedan kallade EBF) är pensionsfonder och därmed likställda som bildats och verkar enligt portugisisk rätt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt för juridiska personer (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (nedan kallad IRC).

3 I artikel 16.4 EBF föreskrivs att den fördel som anges i punkt 1 i denna artikel 16 inte ska gälla under det aktuella beskattningsåret om villkoren i artikel 16.1 inte är uppfyllda, varvid de bolag som förvaltar pensionsfonder och därmed likställda, inklusive ömsesidiga bolag, bär huvudansvaret för de skatteskulder som häftar vid de fonder eller förmögenheter som de har att förvalta, och svarar för betalningen av skatt att betala inom den frist som föreskrivs i artikel 120.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (nedan kallad CIRC).

4 I artikel 4.2 CIRC föreskrivs att juridiska personer och andra enheter som varken har säte eller verklig ledning i Portugal är skattskyldiga till IRC för inkomst som uppburits i Portugal. I artikel 80.4 c CIRC anges att IRC uppgår till 20 procent med förbehåll för en tillämpning av bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

5 Enligt artikel 4.3 c underpunkt 3 CIRC ingår inkomst av kapitalplaceringar som ska betalas av en gäldenär som är bosatt, har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, eller som ska betalas av ett fast driftställe i Portugal, i de inkomster för personer utan hemvist i Portugal som är skattepliktiga där.

6 CIRC ska, enligt artikel 88.1 c, 88.3 b och 88.5 CIRC, tas ut genom innehållande av definitiv källskatt.

7 Artikel 88.11 CIRC har följande lydelse:

”Utdelning, från enheter som är skattskyldiga till IRC, till skattskyldiga personer som helt eller delvis omfattas av undantag från skattskyldighet, i detta fall inkomst av kapital, beskattas självständigt med 20 procent när de bolagsandelar som medför utdelning inte oavbrutet har innehafts av samma skattskyldiga person under det år som föregår den dag då utdelningen lämnas, och inte har behållits under den tid som krävs för att uppfylla denna period.”

8 I artikel 88.12 CIRC föreskrivs följande:

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

Det administrativa förfarandet

9 Den 23 mars 2007 riktade kommissionen en formell underrättelse till Republiken Portugal i vilken den gjorde gällande att de portugisiska skattebestämmelserna om skattemässig behandling av utdelning och ränta som uppbärs av pensionsfonder utan hemvist i Portugal var oförenliga med artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet.

10 Kommissionen övertygades inte av Republiken Portugals svar av den 18 juni 2007 och skickade därför, den 8 maj 2008, ett motiverat yttrande till nämnda medlemsstat, i vilket denna uppmanades att inom två månader från delgivningen vidta de nödvändiga åtgärderna för att rätta sig efter det motiverade yttrandet.

11 I sitt svar av den 14 augusti 2008 medgav Republiken Portugal att skattebestämmelserna i fråga utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital, men ansåg att denna restriktion var motiverad med hänsyn till unionsrätten. Republiken Portugal gjorde särskilt gällande att de särskilda rättsliga skyldigheter som åligger pensionsfonder med hemvist i Portugal kompenseras genom den fördelaktigare skatteordning som dessa fonder förbehålls.

12 Eftersom kommissionen inte var nöjd med dessa förklaringar, beslutade den att väcka förevarande talan om fördragsbrott.

Förfarandet vid domstolen

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

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

Talan

Parternas argument

15 Kommissionen har hävdad att det genom de portugisiska skattebestämmelser som gäller för pensionsfonder införs en skillnad i behandling beroende på var fonderna har sin hemvist. Utdelning till pensionsfonder som bildats och verkar enligt portugisisk rätt är således helt undantagen från skatteplikt till IRC, medan utdelning till pensionsfonder som inte har hemvist i Portugal är föremål för denna skatt.

16 Kommissionen anser att denna skillnad i behandling utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital, eftersom det blir mindre attraktivt för pensionsfonder utan hemvist i landet att investera i portugisiska bolag.

17 Republiken Portugal har inledningsvis preciserat att det enligt artikel 88.11 CIRC inte förekommer någon skillnad i behandling mellan pensionsfonder med hemvist i Portugal och pensionsfonder som inte har hemvist där, när den utdelning som lämnats härrör från bolagsandelar som den mottagande fonden har innehått under kortare tid än ett år, eftersom inkomsterna i de två fallen är föremål för IRC.

18 Republiken Portugal medger att det i övriga fall föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital, men har gjort gällande att den är motiverad i två avseenden.

19 För det första är de skattebestämmelser som gäller för pensionsfonder motiverade för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Undantaget från skatt på inkomster för pensionsfonder med hemvist i Portugal kompenseras således genom en beskattning av ålderspensioner som betalas ut till pensionstagare som är bosatta i landet, och då genom påförande av inkomstskatt för fysiska personer. Det är nödvändigt att göra en vid tolkning av detta tvingande skäl av allmänintresse i fråga om pensioner för att undvika varje risk för att den ekonomiska balansen i socialförsäkringssystemet rubbas.

20 Republiken Portugal har för det andra gjort gällande att begränsningen av undantaget från IRC till att endast gälla för pensionsfonder med hemvist i landet grundas på de krav som är förenade med en effektiv skattekontroll. De lagstadgade krav som ger rätt att omfattas av undantaget från IRC förutsätter således att de fonder som strävar efter att omfattas av undantaget kan kontrolleras direkt av de portugisiska skattemyndigheterna.

21 Pensionsfonder med hemvist i Portugal omfattas således inte bara av de särskilt stränga krav avseende aktsamhet och skydd för investerarna som följer av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (EUT L 235, s. 10), utan även av kompletterande villkor enligt portugisisk rätt, i synnerhet i fråga om ekonomiskt ansvar. Således förskrivs i artikel 16.4 EBF bland annat att de bolag som förvaltar pensionsfonder bär huvudansvaret för de skatteskulder som häftar vid de fonder eller förmögenheter som de har att förvalta.

22 Kontrollen av dessa förhållanden är enligt Republiken Portugal synnerligen komplicerad och fordrar att de portugisiska skattemyndigheterna har möjlighet att vända sig direkt till de pensionsfonder som omfattas av undantaget från IRC. En direkt kontroll över den aktuella fonden är nödvändig, inte minst när kraven enligt den portugisiska lagstiftningen om undantag från IRC inte iakttas, för att återbetalning av belopp avseende IRC att betala ska kunna säkerställas. En sådan kontroll är emellertid omöjlig när det gäller pensionsfonder med hemvist i en annan medlemsstat och, i ännu högre grad, i fråga om pensionsfonder med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, eftersom unionsbestämmelserna om samarbete på skatteområdet inte är tillämpliga i detta sammanhang.

23 För att bemöta dessa argument har kommissionen för det första gjort gällande att den

motivering som grundas på skattesystemets inre sammanhang inte kan gälla för den restriktion för den fria rörligheten för kapital som de portugisiska bestämmelserna om beskattning av pensionsfonder ger upphov till.

24 IRC som tas ut på inkomster för pensionsfonder utan hemvist i Portugal utgör således inte någon direkt finansieringskälla för socialförsäkringssystemet. Vidare kan kompensation för förlusten av skatteintäkter till följd av undantaget från IRC genom en beskattning av ålderspensioner endast ske i det fall där pensionstagarna är bosatta i Portugal.

25 Kommissionen anser för det andra att restriktionen i fråga inte heller kan rättfärdigas av de skäl som hänför sig till en effektiv skattekontroll.

26 För det första kan den påstådda konkurrensfördelen, för pensionsfonder utan hemvist i Portugal, såvitt avser de krav som ska iakttas, inte motivera att de behandlas mindre fördelaktigt i skattehänseende.

27 För det andra kan det inte anses att den skattemässiga behandling som pensionsfonder utan hemvist i Portugal är föremål för syftar till att skydda bolag som de investerar i samt enskilda som är bosatta i Portugal. Syftet med behandlingen är endast att begränsa undantaget från IRC till att enbart gälla för pensionsfonder med hemvist i landet, utan att ge pensionsfonder utan hemvist i landet möjlighet att bevisa att de ger garantier som är likvärdiga de garantier som ges av pensionsfonder med hemvist i landet. För att säkerställa iakttagandet av de mål som har anförts av Republiken Portugal räcker det således att av pensionsfonder utan hemvist i landet begära att de bevisar sin beskaffenhet och den rättsliga ram inom vilken de verkar. De mekanismer för samarbete och ömsesidigt bistånd som föreskrivs i unionsrätten, men också i multilaterala och bilaterala avtal när det gäller tredjeländer som är parter i EES-avtalet, gör det nämligen möjligt för de portugisiska myndigheterna att genomföra nödvändiga kontroller, och till och med att driva in skattefordringar.

Domstolens bedömning

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital

28 Det följer av fast rättspraxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avskräcka personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller som kan avskräcka personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (dom av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-0000, punkt 50).

29 När det gäller frågan huruvida de nationella bestämmelserna i fråga utgör en restriktion för kapitalrörelser, konstaterar domstolen att utdelning som bolag som är etablerade i Portugal lämnar till pensionsfonder ska uppfylla två villkor för att inte påföras IRC. Utdelningen ska betalas ut till pensionsfonder som bildats och verkar enligt portugisisk rätt. Utdelningen ska dessutom lämnas på grundval av bolagsandelar som oavbrutet har innehafts av samma pensionsfond under en minimiperiod som motsvarar det år som föregår den dag då utdelningen lämnas eller som har behållits under den tid som krävs för att uppfylla denna period.

30 Av detta följer att den investering som kan göras i ett portugisiskt bolag är mindre attraktiv för en pensionsfond utan hemvist i Portugal, på grund av det första villkoret enligt de nationella bestämmelserna i fråga, än för en pensionsfond med hemvist i landet. Det är nämligen endast i det första fallet som den utdelning som lämnas av det portugisiska bolaget kommer att påföras IRC med 20 procent, även om den härrör från bolagsandelar som fonden har innehaft under en

minimiperiod som motsvarar det år som föregår den dag då utdelningen lämnas. Denna skillnad i behandling medför att pensionsfonder utan hemvist i landet avskräcks från att investera i portugisiska bolag och att sparare som är bosatta i Portugal avskräcks från att investera i sådana pensionsfonder.

31 Nämnda skillnad förekommer emellertid inte när den utdelning som betalas ut av ett bolag med hemvist i Portugal härrör från bolagsandelar som inte har innehafts av samma skattskyldiga person under det år som föregår den dag då utdelningen lämnas. Enligt artikel 88.11 CIRC är det undantag som föreskrivs i artikel 16.1 EBF emellertid inte tillämpligt under dessa omständigheter. Denna utdelning påförs därför IRC oavsett på vilken plats de pensionsfonder som den betalas till har sin hemvist.

32 Domstolen drar, mot denna bakgrund, slutsatsen att de bestämmelser som målet rör utgör en restriktion i den fria rörligheten för kapital, som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF, såvitt avser beskattning av utdelning som bolag som är etablerade i Portugal betalar ut på grundval av bolagsandelar som under mer än ett år innehafts av en pensionsfond.

Huruvida det föreligger skäl som kan rättfärdiga lagstiftningen i fråga

33 Som framgår av fast rättspraxis kan nationella åtgärder som inskränker den fria rörligheten för kapital rättfärdigas av de skäl som anges i artikel 63 FEUF eller av tvingande skäl av allmänintresse, under förutsättning att de vidtagna åtgärderna är ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas med dem och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (dom av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, REU 2010, s. I-0000, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

34 Enligt den portugisiska regeringen rättfärdigas lagstiftningen i fråga av skäl som hänför sig till behovet av att upprätthålla dels skattesystemets inre sammanhang, dels en effektiv kontroll av de krav som pensionsfonderna ska uppfylla för att omfattas av det undantag från inkomstskatt för juridiska personer som målet rör.

– Det mål som avser behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang

35 Det ska erinras om att domstolen tidigare har slagit fast att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan rättfärdiga en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i EG-fördraget (dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 54).

36 För att framgång ska kunna nås med ett argument grundat på ett sådant rättfärdigande kräver domstolen emellertid att det ska finnas ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och compensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med lagstiftningen i fråga (domarna i de ovannämnda målen Papillon, punkt 44, samt Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 55).

37 I detta hänseende har Republiken Portugal inte styrkt ett sådant samband, utan endast gjort gällande att den inkomstskatt som de personer som har anslutit sig till pensionsfonder med hemvist i Portugal ska betala på de pensioner som de erhåller kompenseras genom undantaget från inkomstskatt för juridiska personer, vilket således gör det möjligt att undvika att pensionstagarnas inkomster blir föremål för dubbelbeskattning.

38 Domstolen konstaterar för övrigt att det, å ena sidan, av bestämmelserna i fråga inte

framgår att de inkomster som pensionsfonder utan hemvist i Portugal betalar ut till mottagare som är bosatta i detta land inte är inkomstskattepliktiga. Utdelning som betalas till fonder utan hemvist i Portugal är, under dessa omständigheter, följaktligen föremål för inkomstskatt för juridiska personer, och de belopp som dessa fonder betalar ut till mottagare som är bosatta i landet är föremål för inkomstskatt.

39 När en fond med hemvist i Portugal betalar ut inkomster till en mottagare som inte är bosatt i landet är den utdelning som denne har erhållit, å andra sidan, inte skattepliktig för inkomstskatt för juridiska personer, oavsett hur de inkomster som denna fond betalar ut behandlas i skattehänseende i den stat där dessa inkomstmottagare är bosatta.

40 Såvitt avser argumentet att det finns ett behov av att säkerställa det portugisiska pensionssystemets fortbestånd har Republiken Portugal inte heller lämnat någon uppgift som gör det möjligt att fastställa i vilken mån den omständigheten att utdelning som betalas till fonder utan hemvist i landet undantas från inkomstskatt för juridiska personer kan påverka systemets finansiering.

41 Med hänsyn till de uppgifter som har lämnats av Republiken Portugal kan denna stat följaktligen inte med framgång åberopa att det föreligger ett behov av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang för att rättfärdiga den restriktion i den fria rörligheten för kapital som följer av bestämmelserna i fråga.

– Det mål som avser behovet av att säkerställa en effektiv kontroll

42 Det följer av fast rättspraxis att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion av utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget (domen i det ovannämnda målet *Dijkman och Dijkman-Lavaleije*, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

43 Enligt Republiken Portugal kompenseras det förhållandet att pensionsfonderna ska iaktta de krav som föreskrivs i direktiv 2003/41 och i den portugisiska lagstiftningen genom undantaget från IRC.

44 Syftet med de villkor som pensionsfonder med hemvist i Portugal ska uppfylla för att omfattas av undantaget från IRC personer är särskilt att säkerställa det portugisiska pensionssystemets fortbestånd, genom att föreskriva särskilt stränga krav för fonderna i fråga om förvaltning, sparande och ekonomiskt ansvar. Skattemyndigheterna kan endast kontrollera kraven om pensionsfonderna har sin hemvist i Portugal.

45 I detta hänseende konstaterar domstolen emellertid att de bestämmelser som målet rör innebär att pensionsfonder utan hemvist i Portugal i princip utesluts från möjligheten att omfattas av undantaget från IRC, utan att de ges möjlighet att visa att de uppfyller kraven enligt den portugisiska lagstiftningen. Republiken Portugal kan följaktligen inte med framgång hävda att den skillnad i behandling, i fråga om undantag från IRC, som konstaterats mellan pensionsfonder med hemvist i landet och pensionsfonder utan hemvist i landet utgör en kompensation för att de förstnämnda fonderna iakttar kraven enligt nämnda lagstiftning. Pensionsfonder utan hemvist i landet är nämligen under alla omständigheter uteslutna från möjligheten att omfattas av undantaget, även om de skulle uppfylla kraven för att omfattas av detsamma.

46 Nationella bestämmelser som utgör ett absolut hinder för en pensionsfond att visa att den uppfyller de krav som skulle göra det möjligt för fonden att omfattas av undantaget från IRC, om den hade hemvist i Portugal, kan inte rättfärdigas med hänsyn till en effektiv skattekontroll. Det kan nämligen i princip inte uteslutas att pensionsfonder med hemvist i en annan medlemsstat än

Republiken Portugal är i stånd att tillhandahålla de stödande dokument som är relevanta, som gör det möjligt för de portugisiska skattemyndigheterna att, på ett klart och precist sätt, kontrollera att fonderna i hemviststaten uppfyller krav som motsvarar de krav som föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen.

47 En sådan bedömning gör sig i än högre grad gällande för medlemsstaterna i Europeiska unionen och medlemsstaterna i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eftersom, såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 57 och 58 i sitt förslag till avgörande, syftet med lagdekret nr 12/2006 av den 20 januari 2006, som Republiken Portugal har åberopat i sitt svaromål, är att införliva direktiv 2003/41, vars tillämpning har utsträckts till att även gälla för EES-medlemsstaterna.

48 Ett absolut hinder för pensionsfonder utan hemvist i Portugal att kunna omfattas av det undantag från skattskyldighet som pensionsfonder med hemvist i detta land medges kan i vart fall inte heller anses vara proportionerligt i förhållande till de svårigheter som Republiken Portugal har åberopat i fråga om insamling av relevant information och indrivning av skattefordringar.

49 Vad för det första avser fonder med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Portugal ger rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) och 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) de portugisiska myndigheterna en ram för samarbete och bistånd som gör det möjligt för dem att erhålla den information som krävs enligt den nationella lagstiftningen, samt möjligheter för att driva in eventuella skattefordringar hos pensionsfonder utan hemvist i landet.

50 Vad för det andra avser pensionsfonder med hemvist i en EES-medlemsstat konstaterar domstolen, även om det är riktigt att de mekanismer som beskrivs i föregående punkt i denna dom inte är tillämpliga under de aktuella omständigheterna, dels att bestämmelserna i fråga inte gör undantaget från inkomstskatt för juridiska personer avhängigt av att det finns ett bilateralt avtal om bistånd mellan Republiken Portugal och EES-medlemsstaterna som möjliggör ett samarbete och ett bistånd motsvarande vad som införts mellan unionens medlemsstater. Vidare kan man, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 70 i sitt förslag till avgörande, för att säkerställa indrivningen av skattefordringar, tänka sig åtgärder som i mindre utsträckning begränsar den fria rörligheten för kapital, i förhållande till bestämmelserna i fråga, såsom en skyldighet att på förhand ställa de ekonomiska säkerheter som är nödvändiga för betalningen av skulderna.

51 Av detta följer att den restriktion för den fria rörligheten för kapital som följer av bestämmelserna i fråga inte kan rättfärdigas av de skäl som har åberopats av Republiken Portugal.

52 Mot denna bakgrund konstaterar domstolen att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet genom att endast låta pensionsfonder med hemvist i landet omfattas av undantaget från inkomstskatt för juridiska personer.

Rättegångskostnader

53 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Portugal ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Portugal har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, genom att endast låta pensionsfonder med hemvist i landet omfattas av undantaget från inkomstskatt för juridiska personer.**
- 2) **Republiken Portugal ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

*Rättegångsspråk: portugisiska.