

Zaak C-267/09

Europese Commissie

tegen

Portugese Republiek

„Niet-nakoming – Vrij verkeer van kapitaal – Artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst – Beperkingen – Directe belastingen – Niet-ingezeten belastingplichtigen – Verplichting tot aanstelling van fiscaal vertegenwoordiger”

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Nationale regeling die niet-ingezeten belastingplichtigen verplicht tot aanstelling van fiscaal vertegenwoordiger*

(Art. 56 EG; richtlijn 77/799 van de Raad)

2. *Internationale overeenkomsten – Overeenkomst tot oprichting van Europese Economische Ruimte – Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Nationale regeling die niet-ingezeten belastingplichtigen verplicht tot aanstelling van fiscaal vertegenwoordiger*

(EER-Overeenkomst, art. 40; richtlijnen 77/799 en 2008/55 van de Raad)

1. Hoewel het waarborgen van de doeltreffendheid van de fiscale controles en de bestrijding van belastingontwijking een dwingende reden van algemeen belang kunnen vormen die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen, kan deze rechtvaardigingsgrond slechts worden aanvaard indien hij gericht is tegen zuiver kunstmatige constructies die tot doel hebben de belastingwet te ontduiken, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit. Een algemeen vermoeden van belastingfraude of ?ontwijking volstaat niet als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de doelstellingen van het Verdrag. Doordat een verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger wordt opgelegd aan alle niet-ingezeten belastingplichtigen die inkomsten ontvangen waarvan aangifte moet worden gedaan, rust echter op een volledige categorie van belastingplichtigen op de enkele grond dat zij geen ingezetenen zijn, een vermoeden van belastingontduiking of ?ontwijking dat op zich niet kan rechtvaardigen dat afbreuk wordt gedaan aan de doelstellingen van het Verdrag.

Een dergelijke verplichting vormt een beperking van het in artikel 56 EG voorziene vrije verkeer van kapitaal die niet als gerechtvaardigd kan worden beschouwd, aangezien zij verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelstelling te bereiken en niet is aangetoond dat de regelingen inzake wederzijdse bijstand, waarop elke lidstaat krachtens richtlijn 77/799 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen een beroep kan doen, ontoereikend zijn om diezelfde doelstelling te bereiken.

Bijgevolg komt een lidstaat de krachtens artikel 56 EG op hem rustende verplichtingen niet na door een belastingregeling te handhaven die niet-ingezeten belastingplichtigen ertoe verplicht in

deze lidstaat een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen wanneer zij inkomsten ontvangen waarvan aangifte moet worden gedaan.

(cf. punten 38, 42, 43, 53, 61, 1, dictum 1?2)

2. Hoewel beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal tussen burgers van staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER), moeten worden getoetst aan artikel 40 van en bijlage XII bij deze overeenkomst, hebben deze bepalingen dezelfde juridische strekking als de bepalingen van artikel 56 EG. De rechtspraak met betrekking tot de beperkingen van het gebruik van de vrijheden van verkeer binnen de Unie kan echter niet volledig worden toegepast op het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde staten, aangezien dat kapitaalverkeer in een andere juridische context valt.

Ook al vormt de door de wettelijke regeling van een lidstaat aan niet-ingezetenen opgelegde verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger een niet door artikel 56 EG gerechtvaardigde beperking, betekent dit niet dat deze beperking niet kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 40 EER-Overeenkomst.

Aangezien het kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, waarin is voorzien door richtlijn 77/799 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen en door richtlijn 2008/55 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, niet bestaat tussen deze autoriteiten van de lidstaten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat wanneer deze laatste geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan, en aangezien de overeenkomsten tussen de betrokken lidstaat en de staten die tot de EER behoren doch geen lid van de Unie zijn, bovendien niet daadwerkelijk regelingen inzake uitwisseling van informatie bevatten die toereikend zijn om de door in laatstgenoemde staten gevestigde belastingplichtigen ingediende aangiften te verifiëren en te controleren, gaat de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger, voor zover zij ziet op belastingplichtigen die gevestigd zijn in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst doch geen lid van de Unie zijn, immers niet verder dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling die erin bestaat de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren en belastingontwijking te bestrijden.

(cf. punten 51, 52, 54?57)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

5 mei 2011 (*)

„Niet-nakoming – Vrij verkeer van kapitaal – Artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst – Beperkingen – Directe belastingen – Niet-ingezeten belastingplichtigen – Verplichting tot aanstelling van fiscaal vertegenwoordiger”

In zaak C?267/09,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 15 juli 2009,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en G. Braga da Cruz als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,

verweerster,

ondersteund door:

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde,

interveniënt,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, K. Schieman, L. Bay Larsen, C. Toader en A. Prechal, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Portugese Republiek, door artikel 130 van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (wet betreffende de inkomstenbelastingen van natuurlijke personen; hierna: „CIRS”) aan te nemen en te handhaven, volgens hetwelk niet-ingezeten belastingplichtigen ertoe verplicht zijn in Portugal een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 18 EG en 56 EG, alsmede de daarmee overeenstemmende artikelen van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

Toepasselijke bepalingen

EER-Overeenkomst

2 Artikel 40 EER-Overeenkomst bepaalt:

„In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er tussen de overeenkomstsluitende partijen geen beperkingen van het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die

woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten van de [Europese Unie] of de [...] staten [van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA)] en is er geen discriminerende behandeling op grond van de nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd. Bijlage XII bevat de bepalingen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van dit artikel.”

3 Bijlage XII bij de EER-Overeenkomst, met als titel „Vrij verkeer van kapitaal”, verwijst naar richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5). Ingevolge artikel 1, lid 1, van deze richtlijn worden de verschillende categorieën kapitaalverkeer ingedeeld volgens de nomenclatuur van bijlage I bij deze richtlijn.

Nationale regeling

4 Artikel 130 CIRS luidt:

„Vertegenwoordigers

1. Niet-ingezetenen die aan de [inkomstenbelasting] onderworpen inkomsten verkrijgen, alsmede ingezetenen die gedurende meer dan zes maanden het nationale grondgebied verlaten, moeten voor belastingdoeleinden een in Portugal wonende natuurlijke of een in Portugal gevestigde rechtspersoon aanstellen, die hen bij de algemene belastingdienst moet vertegenwoordigen en moet toezien op nakoming van hun fiscale verplichtingen.

2. De in lid 1 bedoelde vertegenwoordiger wordt aangesteld in het kader van de aangifte van aanvang van activiteiten, van wijzigingen of van fiscale inschrijving; in de aanstelling moet uitdrukkelijk het akkoord van de vertegenwoordiger worden opgenomen.

3. In geval van niet-naleving van het bepaalde in lid 1 en ongeacht de alsdan toepasselijke sancties, worden de in dit wetboek voorziene betekeningen niet gedaan, onverminderd de mogelijkheid voor de belastingplichtigen om kennis te nemen van de elementen die voor hen van belang zijn, door zich tot de bevoegde dienst te wenden.”

5 De artikelen 2 en 3 van wetsdecreet nr. 463/79 van 30 november 1979, zoals van toepassing in het onderhavige geding, bepaalt:

„Artikel 2

1. Met het oog op toekenning van een fiscaal identificatienummer moeten alle natuurlijke personen die aan de belasting onderworpen inkomsten verkrijgen, ook al zijn zij vrijgesteld van betaling van deze belasting, zich bij een belastingcentrum of fiscale bijstandsdienst inschrijven. Daartoe overhandigen zij een naar behoren ingevuld modelformulier nr. 1, samen met modelformulier nr. 3 ingeval een niet-ingezeten belastingplichtige een fiscaal vertegenwoordiger heeft aangesteld [...]

[...]

Artikel 3

[...]

5. Voor niet-ingezeten belastingplichtigen die op het Portugese grondgebied uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing onderworpen inkomsten verkrijgen, gebeurt de in artikel 2, lid 1, bedoelde inschrijving door de fiscaal gemachtigden tegen voorlegging van het bij besluit van de

minister van financiën bepaalde modelformulier.”

6 Dit modelformulier is bepaald bij besluit nr. 21.305/2003 (*Diário da República*, serie II, nr. 256, van 5 november 2003, blz. 16629), waarin is bepaald dat dit document uitsluitend dient voor inschrijving met het oog op toekenning van een fiscaal identificatienummer aan niet-ingezetenen van wie de op het Portugese grondgebied ontvangen inkomsten uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing zijn onderworpen, en niet van belang is voor personen die hoewel zij niet-ingezetenen zijn, bij wet verplicht zijn een fiscaal identificatienummer te hebben. Bovendien wordt in ditzelfde besluit gepreciseerd dat de inschrijving wordt geëist door de instanties die belast zijn met de belastingheffing bij de bron.

7 Punt 4 van circulaire nr. 14/93 van 31 mei 1993 van de algemene belastingdienst bepaalt:

„Aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger is niet verplicht wanneer een niet-ingezetene op het Portugese grondgebied uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing onderworpen inkomsten ontvangt, voor zover de verkrijging van deze inkomsten voor hem geen bijkomende verplichtingen in het leven roept.”

Precontentieuze procedure

8 Op 18 juli 2007 heeft de Commissie de Portugese Republiek een aanmaningsbrief gestuurd, waarin zij stelde dat de verplichting voor niet-ingezetenen om een in Portugal wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen onverenigbaar met het gemeenschapsrecht en de EER-Overeenkomst kon zijn. De betrokken bepalingen konden volgens de Commissie immers een discriminatie in het leven roepen en inbreuk maken op de artikelen 18 EG en 56 EG, alsmede op de daarmee overeenstemmende artikelen van de EER-Overeenkomst.

9 Bij brief van 18 oktober 2007 heeft de Portugese Republiek deze grieven betwist.

10 Op 26 juni 2008 heeft de Commissie de Portugese Republiek een met redenen omkleed advies gezonden, met verzoek de maatregelen te nemen die noodzakelijk waren om aan dat advies te voldoen binnen een termijn van twee maanden vanaf ontvangst ervan.

11 Bij brief van 11 februari 2009 heeft de Portugese Republiek op dit met redenen omklede advies geantwoord dat het bepaalde in artikel 130 CIRS niet onverenigbaar was met de door het EG-Verdrag en de EER-Overeenkomst erkende vrijheden of gerechtvaardigd was om dwingende redenen van algemeen belang, waaronder de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren en belastingontwijking te bestrijden.

12 Daar de Commissie met deze uitleg geen genoegen kon nemen, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

Argumenten van partijen

13 De Commissie stelt dat artikel 130 CIRS zowel voor niet-ingezetenen die aan de inkomstenbelasting onderworpen inkomsten verkrijgen, als voor ingezetenen die gedurende meer dan zes maanden het nationale grondgebied verlaten, een algemene verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger invoert. Deze algemene en ondubbelzinnige regel stelt niet-ingezetenen die uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing onderworpen inkomsten verkrijgen, niet vrij van deze verplichting. De uitzondering die volgens de Portugese Republiek op deze categorie van niet-ingezetenen ziet, kan niet worden afgeleid uit de bestuursrechtelijke bepalingen waarop deze lidstaat zich beroept, namelijk wetsdecreet nr. 463/79 en besluit nr. 21.305/2003. In

deze uitzondering is enkel voorzien in een gewone circulaire, die gelet op de plaats ervan binnen de hiërarchie van normen, geen voorrang kan hebben op de duidelijke bepalingen van artikel 130 CIRS.

14 Bovendien is de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger voor niet-ingezetenen die in Portugal inkomsten verkrijgen waarvan aangifte moet worden gedaan, volgens de Commissie in strijd met het beginsel van vrij verkeer van personen en kapitaal, aangezien deze verplichting zowel discriminerend als onevenredig is gelet op de doelstelling die erin bestaat de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren en belastingontwijking te bestrijden. Afgezien van het feit dat deze belemmering van de vrije keuze van de belastingplichtige in de meeste gevallen voor niet-ingezetenen in de praktijk met een financiële last gepaard gaat, is de gevolgde methode immers buitensporig zwaar gelet op de ermee nagestreefde doelstelling, daar deze doelstelling evenzeer kan worden bereikt wanneer een beroep wordt gedaan op richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 150, blz. 28) en op richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn 77/799”).

15 Met betrekking tot de situatie van belastingplichtigen die ingezetenen zijn van derde staten of staten die behoren tot de Europese Economische Ruimte (EER) maar geen lid van de Unie zijn, benadrukt de Commissie dat op grond van de verdragen die de Portugese Republiek met het Koninkrijk Noorwegen en de Republiek IJsland heeft gesloten, een uitwisseling van informatie op het gebied van de belastingen reeds mogelijk is en de betrokken wettelijke voorschriften gelet op het recht van de Unie slechts rechtsgeldig toepassing kunnen vinden in de gevallen waarin deze belastingplichtigen ingezetenen zijn van een land dat met de Portugese Republiek geen dubbelbelastingverdrag heeft gesloten waarin in een dergelijke uitwisseling van informatie is voorzien.

16 De Commissie stelt voorts dat in casu met succes een beroep kan worden gedaan op artikel 18 EG en dit artikel geen onderscheid maakt tussen burgers die al dan niet economisch actief zijn. Daar de in artikel 130 CIRS opgelegde verplichting niet alleen op economisch actieve belastingplichtigen rust, roept zij een discriminatie in het leven ten aanzien van eenieder die, zij het slechts tijdelijk, zijn in artikel 18 EG vastgelegd recht op vrij verkeer binnen de ruimte van de Gemeenschap uitoefent.

17 De Portugese Republiek betwist dat een deel van het betoog van de Commissie ontvankelijk is. In repliek heeft de Commissie haar grief betreffende de aan een bevrijdende voorheffing onderworpen niet-ingezetenen immers op een vage en weinig coherente wijze uiteengezet. Door in repliek eveneens te stellen dat artikel 130 CIRS niet langer alleen ten aanzien van niet-ingezetenen discriminerend is, maar wel ten aanzien van eenieder die zijn recht op vrij verkeer uitoefent, heeft de Commissie bovendien in de loop van het geding een nieuw middel aangevoerd in strijd met het bepaalde in artikel 42, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof. Voorts heeft de Commissie haar grieven op grond van de EER-Overeenkomst niet op een coherente en begrijpelijke wijze uiteengezet daar zij niet heeft gepreciseerd naar welke artikelen van deze Overeenkomst zij verwijst, terwijl deze Overeenkomst geen met artikel 18 EG overeenstemmende bepalingen bevat.

18 Ten gronde stelt de Portugese Republiek, aangaande in de eerste plaats niet-ingezetenen belastingplichtigen die in Portugal uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing onderworpen

inkomsten verkrijgen, dat de Commissie zich niet louter op de letter van artikel 130 CIRS kan baseren ter onderbouwing van de niet-nakoming die zij deze lidstaat verwijt, daar deze bepaling, zoals zij daadwerkelijk wordt uitgelegd en toegepast, voor deze belastingplichtigen geen verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger inhoudt.

19 Uit de vereenvoudigde inschrijvingsprocedure, zoals voorzien in wetsbesluit nr. 463/79 en besluit nr. 21.305/2003, dat op deze belastingplichtigen van toepassing is, volgt immers dat wanneer ondernemingen die als „fiscaal gemachtigden” zelf de bevrijdende voorheffing innen en daarvoor verantwoordelijk zijn, deze belastingplichtigen bij gebreke van enige andere bijkomende verplichting geenszins ertoe verplicht zijn een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen.

20 Aangaande in de tweede plaats niet-ingezetenen die in Portugal inkomsten verkrijgen waarvoor een belastingaangifte moet worden ingediend, voert de Portugese Republiek aan dat, aangezien artikel 130 CIRS tot doel heeft te waarborgen dat de formaliteiten die rusten op van het Portugese grondgebied verwijderde belastingplichtigen, daadwerkelijk worden vervuld, deze maatregel geen discriminatie in het leven roept aangezien hij onder dezelfde voorwaarden geldt voor ingezetenen en niet-ingezetenen. Aangezien de nationale regels niet bepalen dat het mandaat van fiscaal vertegenwoordiger tegen betaling wordt uitgeoefend, staat de vraag of dit mandaat onder bezwarende titel is, los van de betrokken wettelijke belastingregeling. De Commissie kan dus niet op goede grond veronderstellen dat er een financiële last bestaat en zij kan de gestelde niet-nakoming dus niet verantwoorden.

21 De Portugese Republiek stelt tevens dat artikel 130 CIRS er onder de voorwaarden van artikel 58, lid 1, EG ertoe strekt de doeltreffendheid van fiscale controles te verzekeren en belastingontwijking te bestrijden, en dat deze dwingende redenen van algemeen belang een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden rechtvaardigen. De vertegenwoordigingsverplichting gaat dus niet verder dan wat daartoe noodzakelijk is en richtlijn 77/799, waarnaar de Commissie verwijst, is van geen enkel belang voor de vraag of de belastingplichtige deze verplichting nakomt. Gelet op de rol van de fiscaal vertegenwoordiger, die enkel formele bijkomende verplichtingen moet nakomen zoals aangiftes indienen en betekeningen in ontvangst nemen, kan de Commissie zich niet met succes beroepen op richtlijn 2008/55, inzake de invordering van belasting, die geenszins behoort tot de functies van deze vertegenwoordiger.

22 De Portugese Republiek voegt daaraan toe dat de Commissie evenmin op goede grond artikel 18 EG kan aanvoeren, dat uitsluitend ziet op economisch niet-actieve personen, die niet onder artikel 130 CIRS vallen. Ten slotte kan ten aanzien van staten die partij bij de EER-Overeenkomst zijn, de rechtspraak inzake de beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer niet integraal van toepassing worden gemaakt, aangezien het bij richtlijn 77/799 ingevoerde kader voor samenwerking in geen geval in deze context bestaat.

23 In zijn memorie in interventie concludeert het Koninkrijk Spanje tot verwerping van het beroep op dezelfde gronden als de Portugese Republiek, waarbij het benadrukt dat de Commissie niet het bewijs heeft geleverd van de gestelde niet-nakoming ten aanzien van niet-ingezetenen van wie de inkomsten aan een bevrijdende voorheffing zijn onderworpen en deze niet-nakoming, die de Commissie steunt op haar eigen uitlegging van de betrokken nationale wet, zuiver theoretisch is.

24 Ten aanzien van de andere niet-ingezetenen kan de Commissie volgens het Koninkrijk Spanje zich niet beroepen op artikel 18 EG aangezien zij niet aantoont dat de betrokken nationale maatregel van toepassing is op economisch niet-actieve personen. Bovendien is deze maatregel noch discriminerend, omdat de situatie van niet-ingezetenen niet vergelijkbaar is met die van ingezetenen, noch onevenredig aan het ermee nagestreefde doel, dat niet kan worden bereikt met

de richtlijnen waarop de Commissie zich beroept, die trouwens wegens hun ondoeltreffendheid worden gewijzigd. Bovendien heeft de Commissie geenszins bewezen dat toepassing van de Portugese wet op kapitaalbewegingen met derde staten in strijd is met de Verdragen. Ten slotte zijn de richtlijnen inzake bijstand en samenwerking niet van toepassing in de verhouding met staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst.

Beoordeling door het Hof

Ontvankelijkheid

25 Volgens artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof en de daarop betrekking hebbende rechtspraak moet elk inleidend verzoekschrift het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen bevatten. Deze aanduidingen moeten zo duidelijk en nauwkeurig zijn dat de verweerder zijn verweer kan voorbereiden en het Hof zijn toezicht kan uitoefenen. Daaruit volgt dat de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd, coherent en begrijpelijk moeten worden weergegeven in de tekst van het verzoekschrift zelf en dat het petitum op ondubbelzinnige wijze moet zijn geformuleerd, teneinde te vermijden dat het Hof ultra petita recht doet of nalaat op een van de grieven recht te doen (zie met name arrest van 14 januari 2010, Commissie/Tsjechië, C-343/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Met het onderhavige beroep verzoekt de Commissie het Hof, volgens het petitum van haar verzoekschrift, vast te stellen dat de Portugese Republiek de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 18 EG en 56 EG, alsmede krachtens de daarmee overeenstemmende artikelen van de EER-Overeenkomst.

27 In casu zij in de eerste plaats opgemerkt dat uit de in het verzoekschrift van de Commissie aangevoerde middelen en argumenten duidelijk blijkt dat de Commissie de Portugese Republiek verwijt wettelijke bepalingen te handhaven die in strijd zijn met de in de aangevoerde artikelen van het EG-Verdrag en de EER-Overeenkomst vastgelegde beginselen van vrij verkeer.

28 Wat de argumenten betreffende de EER-Overeenkomst betreft zij in de tweede plaats vastgesteld dat het verzoekschrift op dat punt weliswaar in zekere mate onnauwkeurig is doordat volgend op schending van de artikelen 18 EG en 56 EG schending van de „daarmee overeenstemmende” artikelen van deze Overeenkomst wordt gesteld. Toch staat vast dat de Commissie in replek heeft gepreciseerd dat zij schending van uitsluitend artikel 40 van deze Overeenkomst stelde. Bovendien is het in elk geval van belang op te merken dat, zoals blijkt uit punt 59 van het verzoekschrift van de Portugese Republiek, deze lidstaat zich klaarblijkelijk en redelijkerwijs niet kon vergissen omtrent het feit dat de grief van de Commissie betreffende de EER-Overeenkomst daadwerkelijk zag op artikel 40 ervan. Aldus was de Portugese Republiek in staat op dit punt nuttig verweer te voeren.

29 In de derde plaats zij opgemerkt dat, hoewel de Portugese Republiek aanvoert dat de door de Commissie in replek ontwikkelde argumenten haar betoog vaag en weinig coherent maken, deze beoordeling de gegrondheid van dit betoog betreft en niet afdoet aan de ontvankelijkheid van het beroep, aangezien de aangevoerde grieven nauwkeurig zijn.

30 Ten slotte heeft de Commissie, door in replek aan te voeren dat de bestreden maatregel eveneens discriminatie in het leven roept ten aanzien van ingezetenen die hun recht van vrij verkeer tijdelijk uitoefenen, alleen geantwoord op het verweer van de Portugese Republiek dat de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger zowel op ingezetenen als op niet-ingezetenen rust. Deze replek kan dus niet worden opgevat als een nieuw middel dat de

Commissie aanvoert.

31 Uit het voorgaande volgt dat het onderhavige beroep ontvankelijk is.

Niet-nakoming

32 Thans dient onderzocht te worden of, zoals de Commissie stelt, artikel 130 CIRS een beperking vormt van het in artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst vastgelegde beginsel van vrij verkeer van kapitaal alsmede van het in artikel 18 EG verankerende beginsel van vrij verkeer van personen.

– Schending van artikel 56, lid 1, EG

33 Vaststaat dat artikel 130 CIRS zowel niet-ingezetenen die aan de inkomstenbelasting onderworpen inkomsten verwerven, als ingezetenen die gedurende meer dan zes maanden het Portugese grondgebied verlaten, een verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger oplegt. Aangaande de vraag of deze regeling kan zien op situaties die onder artikel 56 EG vallen, dient te worden opgemerkt dat de Portugese Republiek niet betwist dat de bij artikel 130 CIRS opgelegde verplichting geldt in het geval, waarnaar de Commissie verwijst, van kapitaalbewegingen in verband met onroerende investeringen.

34 Volgens vaste rechtspraak omvat het kapitaalverkeer handelingen waarmee niet-ingezetenen op het grondgebied van een lidstaat in onroerende zaken beleggen, zoals blijkt uit de nomenclatuur van het kapitaalverkeer in bijlage I bij richtlijn 88/361, waarbij deze nomenclatuur voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer de indicatieve waarde behoudt die zij voorheen reeds bezat (zie arresten van 25 januari 2007, Festersen, C-370/05, Jurispr. blz. I-1129, punt 23, en 11 oktober 2007, ELISA, C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 59).

35 Bijgevolg valt artikel 130 CIRS binnen de werkingssfeer van zowel artikel 56, lid 1, EG, dat op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten onderling verbiedt, als artikel 40 EER-Overeenkomst, dat eenzelfde verbod bevat in de betrekkingen met de staten die partij bij deze Overeenkomst zijn, ongeacht of zij lidstaten van de Unie dan wel leden van de EVA zijn (zie wat dit laatste artikel betreft arrest van 28 oktober 2010, Établissements Rimbaud, C-772/90, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 21).

36 Derhalve dient te worden onderzocht of de door artikel 130 CIRS opgelegde verplichting een beperking van het kapitaalverkeer vormt.

37 Doordat artikel 130 CIRS de betrokken belastingplichtigen ertoe verplicht een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen, moeten zij ontegenzeggelijk daartoe stappen ondernemen en in de praktijk de vergoeding van deze vertegenwoordiger betalen. Dergelijke vereisten vormen voor deze belastingplichtigen een belemmering die hen ervan kan afhouden te investeren in Portugal en met name in Portugal in onroerende zaken te beleggen. Deze verplichting moet bijgevolg worden beschouwd als een bij artikel 56, lid 1, EG en artikel 40 EER-Overeenkomst in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

38 Door te stellen dat de met de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger nagestreefde doelstelling erin bestaat de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren en belastingontwijking in de inkomstenbelasting van natuurlijke personen te bestrijden, beroept de Portugese Republiek zich evenwel, hetgeen de Commissie niet betwist, op een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie met name arrest ELISA, reeds aangehaald, punt 81; arresten van 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt

55, en 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punt 45).

39 Volgens de Commissie is het in de betrokken nationale wettelijke regeling gestelde vereiste evenwel onevenredig aan de nagestreefde doelstellingen, aangezien de in de richtlijnen 2008/55 en 77/799 voorziene regelingen volstaan om een dergelijke doelstelling te bereiken.

40 Met betrekking tot richtlijn 77/799 dient eraan te worden herinnerd dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten ingevolge de leden 1, 3 en 4 van artikel 1 van deze richtlijn, tezamen gelezen, elkaar alle inlichtingen verstrekken die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van onder meer de inkomstenbelasting. Volgens artikel 2 van deze richtlijn vindt deze uitwisseling van inlichtingen plaats op verzoek van de bevoegde autoriteit van de betrokken lidstaat. Zoals blijkt uit artikel 3 van deze richtlijn, wisselen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten ook, voor bepaalde in diezelfde richtlijn bedoelde groepen van gevallen, automatisch, zonder voorafgaand verzoek, inlichtingen uit. Volgens artikel 4 wisselen zij eveneens spontaan inlichtingen uit. Ten slotte bepaalt artikel 11 van richtlijn 77/799 dat verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen die voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften, door deze richtlijn niet worden beperkt (arrest ELISA, reeds aangehaald, punten 39, 40 en 42).

41 De Portugese Republiek voert evenwel aan dat zij op grond van artikel 2 van richtlijn 77/799 slechts een verzoek om inlichtingen kan indienen wanneer zij vooraf over voldoende gegevens beschikt, hetgeen het precies noodzakelijk maakt dat op het Portugese grondgebied een fiscaal vertegenwoordiger beschikbaar is van wie de belastingdienst rechtstreeks en persoonlijk kan eisen dat alle relevante aangifteverplichtingen voor rekening van de niet-ingezetenen belastingplichtige worden nagekomen.

42 Dienaangaande dient te worden herinnerd aan de vaste rechtspraak dat de bestrijding van belastingfraude slechts als rechtvaardigingsgrond kan worden aanvaard indien zij gericht is tegen zuiver kunstmatige constructies die tot doel hebben de belastingwet te ontduiken, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit. Een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking volstaat derhalve niet als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie arrest ELISA, reeds aangehaald, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Doordat de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger met name gericht is tot alle niet-ingezetenen belastingplichtigen die inkomsten ontvangen waarvan aangifte moet worden gedaan, rust op een volledige categorie van belastingplichtigen louter doordat zij geen ingezetenen zijn, een vermoeden van belastingontduiking of -ontwijking dat op zich niet kan rechtvaardigen dat een dergelijke verplichting afbreuk doet aan de doelstellingen van het Verdrag.

44 Bovendien blijkt niet dat, wanneer belastbare bestanddelen voor de belastingautoriteiten van een lidstaat verborgen werden gehouden en deze autoriteiten over geen aanwijzingen beschikken op grond waarvan zij een onderzoek kunnen openen, de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger daarom uit zichzelf dergelijke aanwijzingen aan het licht brengt en de lacunes in de uit richtlijn 77/799 volgende regelingen inzake uitwisseling van informatie wegwerkt.

45 Aldus is niet aangetoond dat, ingeval een niet-ingezetenen belastingplichtige zijn aangifteverplichtingen niet nakomt en blijkt dat de verschuldigde belasting niet is betaald, de regelingen inzake wederzijdse bijstand van de bevoegde belastingautoriteiten van de lidstaten, waarop de Commissie zich beroept en zoals voorzien, wat de directe belastingen aangaat, in richtlijn 77/799, niet voldoende zijn opdat deze belastingen daadwerkelijk worden ingevorderd. Derhalve behoeft niet te worden nagegaan of hetzelfde geldt voor de in richtlijn 2008/55 voorziene

regelingen inzake de invordering van deze belastingen, zelfs in de veronderstelling dat deze richtlijn in casu *ratione temporis* van toepassing zou zijn.

46 Hieruit volgt dat de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger verder gaat dan noodzakelijk is om de doelstelling van bestrijding van belastingontduiking te bereiken en dat de Commissie bijgevolg terecht stelt dat deze verplichting voor niet-ingezeten belastingplichtigen die inkomsten ontvangen waarvan aangifte moet worden gedaan, een niet-gerechtigde beperking van het in artikel 56 EG vastgelegde vrije verkeer van kapitaal vormt.

47 Bovendien vormt de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger geen passend of noodzakelijk antwoord op het „praktische probleem” dat volgens de Portugese Republiek verband houdt met de onmogelijkheid om rechtstreeks met niet-ingezeten belastingplichtigen contacten te onderhouden wegens de fysieke afstand tussen deze belastingplichtigen en de betrokken bestuursinstanties, waarbij deze afstand de goede werking van deze instanties belemmert. Gelet op de moderne communicatiemiddelen valt immers te overwegen de niet-ingezeten belastingplichtigen ertoe te verplichten aan de Portugese belastingdienst een adres in een andere lidstaat dan de Portugese Republiek mee te delen waar deze belastingdienst alle betekenissen kan doen. Zoals de Commissie opmerkt, volstaat het in gevallen waarin de fysieke aanwezigheid van de belastingplichtige vereist is, hem de kans te bieden te kiezen voor aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger, in plaats van een algemene verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger op te leggen.

48 Daarentegen dient te worden vastgesteld dat, zoals de Portugese Republiek aanvoert, de in artikel 130 CIRS opgelegde verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger teneinde niet-ingezetenen te vertegenwoordigen bij de algemene belastingdienst en toe te zien op nakoming van hun fiscale verplichtingen, niet rust op belastingplichtigen die uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing onderworpen inkomsten ontvangen waarvan geen aangifte moet worden gedaan.

49 Vaststaat immers dat krachtens artikel 3, lid 5, van wetsdecreet nr. 463/79 gelezen in samenhang met besluit nr. 21.305/2003 de fiscaal gemachtigden, zijnde de instanties die de belasting over aan een dergelijke voorheffing onderworpen inkomsten heffen, de verschuldigde belasting in naam en voor rekening van deze belastingplichtigen voldoen. In deze hoedanigheid zijn zij ertoe verplicht zich bij de belastingdienst in te schrijven en zij vertegenwoordigen aldus reeds deze belastingplichtigen bij de belastingdienst en vervullen voor hen dus alle aangifteformaliteiten voor deze inkomsten. Bijgevolg kan de Commissie niet met succes aanvoeren dat deze regeling in feite alleen volgt uit circulaire nr. 14/93 die, gelet op de juridische waarde ervan, de betrokken belastingplichtigen niet in staat stelt duidelijk te bepalen wat hun situatie is met betrekking tot de in artikel 130 CIRS opgelegde verplichting. Derhalve kan de in punt 46 van het onderhavige arrest vastgestelde niet-nakoming gelet op het bepaalde in artikel 56 EG niet worden beschouwd als zijnde aangetoond voor deze niet-ingezetenen die uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing onderworpen inkomsten ontvangen.

– Schending van artikel 40 EER-Overeenkomst

50 Een van de belangrijkste doelstellingen van de EER-Overeenkomst is een zo volledig mogelijke verwezenlijking van het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de gehele EER, zodat de op het grondgebied van de Unie verwezenlijkte interne markt wordt uitgebreid naar de EVA-staten. In deze optiek beogen meerdere bepalingen van deze Overeenkomst een zo uniform mogelijke uitlegging ervan te waarborgen in de gehele EER (zie advies 1/92 van 10 april 1992, Jurispr. blz. I-2821). Het staat aan het Hof om er in dit kader over te waken dat de regels van de EER-Overeenkomst die in wezen gelijk zijn aan die van het Verdrag, uniform worden uitgelegd in de lidstaten (arresten van 23 september 2003, Ospelt en

Schlössle Weissenberg, C-452/01, Jurispr. blz. I-9743, punt 29, en 19 november 2009, Commissie/Italië, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 65).

51 Daaruit volgt dat beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal tussen ingezetenen van staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst weliswaar moeten worden getoetst aan artikel 40 van en bijlage XII bij deze Overeenkomst, maar dat deze bepalingen dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 56 EG (zie arrest van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33, en arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 66).

52 Om de redenen die zijn uiteengezet bij de toetsing van het beroep van de Commissie aan artikel 56, lid 1, EG, moet bijgevolg worden aangenomen dat de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger die de Portugese wettelijke regeling aan niet-ingezetenen oplegt, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt in de zin van artikel 40 EER-Overeenkomst.

53 Evenwel dient te worden vastgesteld dat, zoals blijkt uit de punten 43 tot en met 46 van het onderhavige arrest, deze beperking niet kan worden beschouwd als gerechtvaardigd gelet op artikel 56 EG door de dwingende reden van algemeen belang die erin bestaat de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren en belastingontwijking te bestrijden, aangezien zij verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelstelling te bereiken terwijl niet is aangetoond dat de regelingen inzake wederzijdse bijstand van de bevoegde belastingautoriteiten van de lidstaten op het vlak van de directe belastingen, waarop de Portugese Republiek op grond van richtlijn 77/799 een beroep kan doen, ontoereikend zijn om diezelfde doelstelling te bereiken.

54 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, kan de rechtspraak met betrekking tot beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Unie niettemin niet integraal worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde staten, aangezien dat kapitaalverkeer in een andere juridische context valt (zie reeds aangehaalde arresten A, punt 60, en Commissie/Italië, punt 69).

55 In casu dient te worden opgemerkt dat het kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten waarin richtlijnen 77/799 en 2008/55 voorzien, voor zover laatstgenoemde richtlijn in casu relevant kan zijn, niet bestaat tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat wanneer deze geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan.

56 Door in haar antwoord op de opmerkingen die de Spaanse regering heeft gemaakt in haar memorie in interventie aan de zijde van de Portugese Republiek, enkel op zeer algemene wijze te verwijzen naar overeenkomsten tussen deze lidstaat en staten die tot de EER behoren doch geen lid van de Unie zijn, heeft de Commissie niet aangetoond dat deze overeenkomsten daadwerkelijk regelingen inzake uitwisseling van informatie bevatten die toereikend zijn om door in deze staten gevestigde belastingplichtigen ingediende aangiften te verifiëren en te controleren.

57 Daarom dient te worden aangenomen dat de verplichting tot aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger, voor zover zij ziet op belastingplichtigen die gevestigd zijn in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst doch geen lid van de Unie zijn, niet verder gaat dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling die erin bestaat de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren en belastingontwijking te bestrijden.

58 Derhalve moet het beroep worden verworpen voor zover het betrekking heeft op niet-nakoming door de Portugese Republiek van de krachtens artikel 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen.

– Schending van artikel 18 EG

59 De Commissie verzoekt het Hof bovendien vast te stellen dat de Portugese Republiek haar uit artikel 18 EG voortvloeiende verplichtingen niet is nagekomen.

60 Aangezien de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal zich tegen de litigieuze regeling verzetten, behoeft deze regeling niet afzonderlijk aan artikel 18 EG inzake het vrije verkeer van personen te worden getoetst (zie naar analogie arrest van 26 oktober 2006, Commissie/Portugal, C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punt 45).

61 Uit al het voorgaande volgt dat dient te worden vastgesteld dat de Portugese Republiek, door artikel 130 CIRS aan te nemen en te handhaven, volgens hetwelk niet-ingezeten belastingplichtigen ertoe verplicht zijn in Portugal een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen wanneer zij inkomsten ontvangen waarvan aangifte moet worden gedaan, de krachtens artikel 56 EG op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

62 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dat is gevorderd. Ingevolge artikel 69, lid 3, van dit Reglement kan het Hof de proceskosten over de partijen verdelen of beslissen dat elke partij haar eigen kosten zal dragen, indien zij onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk worden gesteld, en voorts wegens bijzondere redenen.

63 In de onderhavige zaak moet in aanmerking worden genomen dat de grieven van de Commissie inzake de uit artikel 56 EG volgende vereisten ten aanzien van belastingplichtigen die uitsluitend aan een bevrijdende voorheffing onderworpen inkomsten ontvangen, en inzake de uit de EER-Overeenkomst volgende vereisten niet zijn aanvaard.

64 De Portugese Republiek dient dus te worden verwezen in drie vierde van alle kosten en de Commissie in het overige vierde.

65 Ingevolge artikel 69, lid 4, eerste alinea, van dit Reglement draagt de lidstaat die in het geding is tussengekomen, zijn eigen kosten. Het Koninkrijk Spanje zal dus zijn eigen kosten dragen.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) **Door artikel 130 van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (wet betreffende de inkomstenbelastingen van natuurlijke personen) aan te nemen en te handhaven, volgens hetwelk niet-ingezeten belastingplichtigen ertoe verplicht zijn in Portugal een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen wanneer zij inkomsten ontvangen waarvan aangifte moet worden gedaan, is de Portugese Republiek de krachtens artikel 56 EG op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.**

2) **Het beroep wordt verworpen voor het overige.**

3) **De Portugese Republiek wordt verwezen in drie vierde van alle kosten. De Europese Commissie wordt verwezen in het overige vierde.**

4) **Het Koninkrijk Spanje draagt zijn eigen kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Portugees.