DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

7. april 2011*

I sag C-20/09,

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

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og A. Caeiros, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes, C. Guerra Santos og J. Menezes Leitão, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

* Processprog: portugisisk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne A. Arabadjiev, A. Rosas (refererende dommer), U. Lõhmus og P. Lindh,

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. maj 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. juni 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet den i forbindelse med den skattemæssige berigtigelse i henhold til lov nr. 39-A/2005 af 29. juli 2005 (*Diàrio da República* I, série A, nr. 145 af 29.7.2005) foreskriver en skattemæssig

præferencebehandling, der udelukkende omfatter statsobligationer udstedt af den portugisiske stat.

Retsforskrifter

EØS-aftalen

2 EØS-aftalens artikel 40 bestemmer:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i [Det Europæiske Fællesskabs] medlemsstater eller [staterne i Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA)], ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

3 Nævnte bilag XII, der har overskriften »Frie kapitalbevægelser«, henviser til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [denne artikel blev ophævet ved Amsterdamtraktaten] (EFT L 178, s. 5).

Nationale bestemmelser

4 Særordningen for skattemæssig berigtigelse af formuegoder, der befandt sig uden for det portugisiske område den 31. december 2004 (»regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004«, herefter »RERF«), blev indført ved lov nr. 39-A/2005.

5 RERF's artikel 1 bestemmer:

»[RERF] finder anvendelse på formuegoder, der ikke befandt sig på det portugisiske område den 31. december 2004, og som består af deposita, depositumsbeviser, værdipapirer og andre finansielle instrumenter, herunder forsikringspolicer på området »liv« forbundet med investeringsfonde og kapitalinvesteringer på området »liv«.«

6 I henhold til RERF's artikel 2, stk. 1, kan personer, der er i besiddelse af de i artikel 1 nævnte formuegoder, drage fordel af ordningen.

7 RERF's artikel 2, stk. 2, fastsætter:

»Inden for rammerne af denne ordning, skal de skattepligtige:

a) indgive den i artikel 5 fastsatte angivelse vedrørende skattemæssig berigtigelse

b) indbetale et beløb, der fremkommer ved anvendelsen af en sats på 5 % af værdien af de formuegoder, der er anført i den i stk. 1 nævnte angivelse.«

8 RERF's artikel 5 bestemmer:

»1. Den angivelse vedrørende skattemæssig berigtigelse, der henvises til i artikel 2, stk. 2, litra a), følger den model, der er godkendt ved finansministerens bekendtgørelse, og skal vedlægges dokumentation for ejerskab, deponering eller registrering af de i angivelsen nævnte formuegoder.

2. Angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse skal indgives senest den 16. december 2005 til Banco de Portugal eller en anden bank, der er hjemmehørende i Portugal.

3. Den i artikel 2, stk. 2, litra b), fastsatte betaling foretages til de i [denne artikels] stk. 2, nævnte organer samtidig med indgivelsen af den i artikel 2, stk. 2, litra a), nævnte angivelse eller inden for de ti efterfølgende arbejdsdage, regnet fra datoen for modtagelsen af den nævnte angivelse.

4. Den medvirkende bank udsteder ved betalingen bekræftelse til skatteyderen i dennes navn som dokumentation for indgivelsen af angivelsen og den tilsvarende betaling.

5. Angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse kan inden for denne lovs grænser under ingen omstændigheder anvendes som et indicium eller bevis, der kan tages i betragtning under nogen skatte-, straffe- eller anden overtrædelsessag, eftersom de medvirkende banker skal sikre de fremlagte oplysningers fortrolighed.

6. Såfremt angivelsen ikke indgives og betalingen ikke foretages direkte til Banco de Portugal, fremlægger den medvirkende bank den nævnte selvangivelse for Banco de Portugal samt en kopi af bevisdokumentet inden for ti arbejdsdage efter indgivelsen af angivelsen.

7. I de i stk. 6 omhandlede tilfælde overfører den medvirkende bank de modtagne beløb til Banco de Portugal inden for ti arbejdsdage efter hver betaling.«

9 RERF's artikel 6 fastsætter:

»1. Såfremt en eller flere af de formuegoder, der er genstand for angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse, er portugisiske statsobligationer, nedsættes satsen i artikel 2, stk. 2, litra b), med 50 % for den del, der svarer til disse obligationer.

2. Nedsættelsen af satsen i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på andre formuegoder, hvis deres værdi geninvesteres i portugisiske statsobligationer inden datoen for indgivelse af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse.

3. I tilfælde af delvis geninvestering finder den nedsatte sats alene anvendelse på den geninvesterede del af værdien.

4. De portugisiske statsobligationer, der er omfattet af den i denne artikel fastsatte ordning, skal forblive skatteyderens ejendom i mindst tre år at regne fra datoen for indgivelse af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse uanset anskaffelsesdatoen.

5. Manglende overholdelse af den minimumsperiode, der er fastsat i stk. 4, medfører betaling af differencen op til det beløb, der fremkommer ved anvendelsen af den almindelige sats i artikel 2, stk. 2, litra b), med tillæg af udligningsrenter forhøjet med 5 procentpoints.«

Den administrative procedure

10 Den 19. december 2005 fremsendte Kommissionen efter en klage en åbningsskrivelse til Den Portugisiske Republik, idet den var af den opfattelse, at denne medlemsstat havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, for så vidt som den inden for rammerne af RERF anvendte en mere favorabel sats på berigtigelse af formuegoder, der består af portugisiske statsobligationer, eller af formuegoder, der senest på tidspunktet for indgivelsen af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse geninvesteres i sådanne obligationer (herefter »den omtvistede ordning«).

11 Den Portugisiske Republik rejste ved skrivelse af 27. februar 2006 et indledende spørgsmål vedrørende RERF's udløb. Eftersom RERF og dermed den omtvistede ordning udløb og ikke skulle fornys, måtte det ifølge denne medlemsstat lægges til grund, at åbningsskrivelsen var uden genstand, idet den lovgivning, der medførte traktatbruddet, ikke længere eksisterede. For så vidt angår realiteten var Den Portugisiske

Republik af den opfattelse, at det ikke var godtgjort, at den omtvistede ordning var uforenelig med EU-retten, og at den omtvistede ordning under alle omstændigheder var begrundet i hensyn af almen interesse, der er anerkendt i EU-retten, navnlig i hensynet til bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse.

12 Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, fremsatte den den 11. maj 2007 en begrundet udtalelse over for Den Portugisiske Republik, hvori den bestred, at det indledende spørgsmål vedrørende udløbet af RERF var relevant, og foreholdt denne medlemsstat, at den alene indrømmede en skattemæssig præferencebehandling for statsobligationer udstedt af den portugisiske stat. Kommissionen opfordrede Den Portugisiske Republik til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen.

13 Da Den Portugisiske Republik besvarede den nævnte begrundede udtalelse ved at fastholde sin hidtidige opfattelse, besluttede Kommissionen at anlægge det foreliggende søgsmål.

Om søgsmålet

Formaliteten

14 Den Portugisiske Republik er af den opfattelse, at det af Kommissionen anlagte søgsmål bør afvises af to grunde. Dels er der en uoverensstemmelse mellem åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse, der er nævnt i denne doms præmis 10 og 12. Dels er det nævnte søgsmål uden genstand, eftersom RERF og dermed den omtvistede ordning er udløbet.

Formalitetsindsigelsen vedrørende manglende overensstemmelse mellem åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse

— Parternes argumenter

15 Ifølge Den Portugisiske Republik er det alene i den begrundede udtalelse, fremsendt den 11. maj 2007, dvs. efter udløbet af den omtvistede ordning i 2005, at Kommissionen har redegjort for, at det angivelige traktatbrud bestod i præferencebehandling af portugisiske statsobligationer, ikke i forhold til andre formuegoder, som anført i åbningsskrivelsen af 19. december 2005, men blot i forhold til statsobligationer udstedt af andre medlemsstater og andre stater, der er parter i EØS-aftalen. Genstanden for det angivelige traktatbrud, som det er afgrænset i den nævnte begrundede udtalelse, stemmer således ikke overens med beskrivelsen i den nævnte åbningsskrivelse.

16 Det er Kommissionens opfattelse, at der ikke består en uoverensstemmelse mellem åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse for så vidt angår genstanden for det angivelige traktatbrud. Det var som opfølgning på de argumenter, som Den Portugisiske Regering påberåbte sig i besvarelsen af åbningsskrivelsen, at Kommissionen præciserede sit klagepunkt i den begrundede udtalelse, uden at dette på nogen måde ændrer de klagepunkter, der er formuleret i den nævnte åbningsskrivelse. Indholdet af det centrale klagepunkt i det foreliggende søgsmål var nødvendigvis allerede inkluderet i åbningsskrivelsen.

— Domstolens bemærkninger

17 Den administrative procedure har ifølge fast retspraksis til formål at give den berørte medlemsstat lejlighed til dels at opfylde sine EU-retlige forpligtelser, dels

virkningsfuldt at tage til genmæle over for Kommissionens klagepunkter (jf. bl.a. dom af 10.5.2001, sag C-152/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 3463, præmis 23, af 5.11.2002, sag C-476/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 9855, præmis 46, og af 8.4.2008, sag C-337/05, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 2173, præmis 19).

18 En forskriftsmæssig administrativ procedure udgør en med EUF-traktaten tilsigtet væsentlig garanti, ikke blot med henblik på at beskytte den pågældende medlemsstats rettigheder, men også med henblik på at sikre, at en eventuel efterfølgende retssag har en klart afgrænset tvist som genstand (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 46, og dom af 10.4.2008, sag C-442/06, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 2413, præmis 22).

19 Det følger af dette formål, at formålet med åbningsskrivelsen dels er at afgrænse tvistens genstand og give medlemsstaten, der opfordres til at fremsætte sine bemærkninger, de fornødne oplysninger til, at den kan forberede sit forsvar, dels at give medlemsstaten lejlighed til at opfylde sine forpligtelser, før sagen indbringes for Domstolen (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 47, og af 10.4.2008 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 22).

20 Det bemærkes desuden, at selv om den begrundede udtalelse skal indeholde en sammenhængende og detaljeret redegørelse for Kommissionens grunde til at antage, at den pågældende stat har tilsidesat en af sine forpligtelser efter traktaten, kan der ikke stilles samme strenge krav med hensyn til åbningsskrivelsen, som nødvendigvis kun kan være en kortfattet første sammenfatning af klagepunkterne. Der er således intet til hinder for, at Kommissionen i den begrundede udtalelse uddyber de klagepunkter, den allerede mere bredt har gjort gældende i åbningsskrivelsen (jf. bl.a. dom af 31.1.1984, sag 74/82, Kommissionen mod Irland, Sml. s. 317, præmis 20, af 28.3.1985,

sag 274/83, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1077, præmis 21, og af 6.11.2003, sag C-358/01, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 13145, præmis 29).

21 I det foreliggende tilfælde gjorde åbningsskrivelsen det muligt for Den Portugisiske Republik at få kendskab til arten af de klagepunkter, der var rettet mod denne medlemsstat, samtidig med at den fik mulighed at fremføre sit forsvar. Kommissionen foretog i åbningsskrivelsen ganske vist en sammenligning af præferencebehandlingen af statsobligationer udstedt af den portugisiske stat og alle andre formuegoder, der er omfattet af RERF, mens den i den begrundede udtalelse alene foretog en sammenligning af de nævnte obligationer og statsobligationer udstedt af andre medlemsstater og andre stater, der er parter i EØS-aftalen. Det forholder sig imidlertid ikke desto mindre således, som generaladvokaten har bemærket i punkt 21 i forslaget til afgørelse, at de nævnte formuegoder udgør en mere generel kategori end statsobligationer udstedt af stater og nødvendigvis omfatter sådanne obligationer.

22 Kommissionen foretog således i den begrundede udtalelse blot en præcisering af de klagepunkter, der er angivet i åbningsskrivelsen. Kommissionen afgrænsede derved sagens genstand til det forhold, at statsobligationer udstedt af den portugisiske stat blev behandlet anderledes end statsobligationer udstedt af andre medlemsstater og andre stater, der er parter i EØS-aftalen, uden at den nævnte sagsgenstand er blevet udvidet (jf. i denne retning dom af 9.11.1999, sag C-365/97, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 7773, præmis 25, og analogt dom af 18.5.2006, sag C-221/04, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4515, præmis 33).

23 Den Portugisiske Republiks formalitetsindsigelse vedrørende manglende overensstemmelse mellem åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse må følgelig forkastes.

Formalitetsindsigelsen om, at søgsmålet savner genstand

— Parternes argumenter

24 Den Portugisiske Republik har gjort gældende, at søgsmålet skal afvises, da det savner genstand. RERF fandt alene anvendelse i et begrænset tidsrum, idet en sådan begrænsning var af afgørende betydning, henset til formålet med ordningen, nemlig at tilskynde de skattepligtige til spontant at berigtige deres skattemæssige situation.

25 Et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF kan imidlertid ikke antages til realitetsbehandling, når der ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse ikke længere foreligger en tilsidesættelse af de forpligtelser, der følger af EU-retten. Dette er netop tilfældet i den foreliggende sag, eftersom muligheden for at anvende den omtvistede ordning forsvandt ved udgangen af 2005. Adgangen til at drage fordel af den nævnte ordning var nemlig undergivet betingelsen om betaling af det beløb, der skyldtes for den skattemæssige berigtigelse, hvilket i medfør af RERF's artikel 5, stk. 2 og 3, skulle ske inden for ti arbejdsdage, regnet fra indgivelsen af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse, der senest skulle indgives den 16. december 2005.

26 I det foreliggende tilfælde var der på ingen måde tale om en varig situation. Den fuldstændige betaling af en større eller mindre sum udgør en øjebliksituation. Den økonomiske ulempe for de personer, der ikke har fået adgang til en mere fordelsagtig skattebehandling, bringes til ophør i det øjeblik, hvor betalingen af det beløb, der fremkommer ved anvendelsen af den i RERF fastsatte sats, gennemføres. Dette er det juridisk relevante tidspunkt med henblik på prøvelsen af, om det angivelige traktatbrud allerede havde udtømt sine virkninger før udløbet af den i den begrundede udtalelse fastsatte frist.

27 Den Portugisiske Republik har til støtte for sin opfattelse navnlig påberåbt sig præmis 73 i dom af 4. maj 2006, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (sag C-508/03, Sml. I, s. 3969), hvorefter et søgsmål vedrørende et traktatbrud, der ikke længere var til stede på datoen for udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, ikke kunne antages til realitetsbehandling, idet sagen manglede genstand.

28 Kommissionen er derimod af den opfattelse, at søgsmålet kan antages til realitetsbehandling.

29 Det er Kommissionens synspunkt, at Den Portugisiske Republik ikke frivilligt har bragt traktatbruddet til ophør og genindført en lovlig tilstand. RERF er ikke længere i kraft, fordi denne ordning fra sin indførsel og efter sin karakter var midlertidig. Traktatbrudssagen kan gennemføres med henblik på at fastslå, om en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser, selv om den omhandlede situation ikke længere foreligger, hvis der fortsat består en interesse i at gennemføre sagen. Denne interesse kan ifølge Kommissionen fortsat foreligge, navnlig når en midlertidig ordning medfører varige virkninger. De personer, der ikke kunne drage fordel af en mere fordelagtig skattemæssig behandling, forbliver nemlig i en ufordelagtig økonomisk situation i forhold til de personer, der havde denne mulighed. En virkning er varig, når den fortsat består, selv om den ikke gentager sig.

30 Kommissionen har under den mundtlige forhandling tilføjet, at den varige karakter af virkningerne af den omtvistede ordning fremgår af en yderligere faktor, nemlig at indehavere af statsobligationer udstedt af den portugisiske stat, som ønskede at benytte sig af den mere fordelagtige berigtigelsessats, som de kunne opnå i henhold til RERF, i henhold til RERF's artikel 6, stk. 4, havde en forpligtelse til at beholde disse obligationer i mindst tre år at regne fra datoen for indgivelse af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse.

Domstolens bemærkninger

31 Det bemærkes indledningsvis, at det følger af fast retspraksis, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud, skal vurderes på baggrund af medlemsstatens forhold ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse (jf. bl.a. dom af 27.10.2005, sag C-525/03, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 9405, præmis 14, og af 6.12.2007, sag C-456/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 10517, præmis 15).

32 I den foreliggende sag udløb den frist, der i den begrundede udtalelse var fastsat for Den Portugisiske Republik til at efterkomme denne udtalelse, i løbet af juli 2007.

33 Det skal således undersøges, om den omtvistede ordning på det nævnte tidspunkt fortsat havde virkninger (jf. i denne retning dommen af 27.10.2005 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 16, af 18.5.2006 i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 25, og af 6.12.2007 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 16).

34 I den forbindelse fremgår det af RERF, at adgangen til at drage fordel af ordningen var undergivet betingelsen om betaling af det beløb, der skyldtes for den skattemæssige berigtigelse, hvilket skulle ske inden for ti arbejdsdage, regnet fra indgivelsen af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse. Angivelsen skulle i medfør af RERF's artikel 5, stk. 2, senest være indgivet den 16. december 2005.

35 Det bemærkes desuden, at statsobligationer udstedt af den portugisiske stat, som blev ejet af skattepligtige personer, der ønskede at drage fordel af den skattemæssig præferencebehandling, i henhold til RERF's artikel 6, stk. 4 og 5, skulle forblive skatteyderens ejendom i mindst tre år at regne fra datoen for indgivelse af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse uanset anskaffelsesdatoen, idet de nævnte skatteydere i

modsat fald skulle betale differencen mellem det beløb, der fremkom ved anvendelsen af den almindelige berigtigelsessats, og det beløb, som de betalte på grundlag af præferencesatsen, med tillæg af udligningsrenter forhøjet med 5 procentpoints.

36 Som generaladvokaten har bemærket i punkt 49 i forslaget til afgørelse, kunne fordelen ved den skattemæssige præferencebehandling først realiseres fuldstændigt efter udløbet af perioden på tre år efter indgivelsen af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse, dvs. tidligst i slutningen af juli 2008 og senest den 16. december 2008.

37 Det tilføjes, at RERF's artikel 6, stk. 5, gav Den Portugisiske Republik mulighed for også ud over RERF's anvendelsesperiode at anvende den almindelige skattesats på 5 % med tillæg af udligningsrenter på skatteydere, der havde afhændet de af dem ejede statsobligationer udstedt af den portugisiske stat, som havde begrundet anvendelsen af den særlige sats på 2,5 %, inden for den i RERF's artikel 6, stk. 4, fastsatte treårige periode. Den Portugisiske Republik havde dermed frem til den 16. december 2008 mulighed for at behandle de skatteydere, der solgte deres portugisiske statsobligationer, anderledes i forhold til de skatteydere, der beholdte sådanne obligationer. Det må således fastslås, at denne mulighed stadig bestod på det tidspunkt, hvor den fastsatte frist for at efterkomme den begrundede udtalelse udløb.

38 Det følger heraf, at den omtvistede ordning fortsat affødte virkninger ved udløbet af den frist, der var fastsat i den begrundede udtalelse.

39 Den Portugisiske Republik har under den mundtlige forhandling i det væsentlige anført, at Kommissionen ikke har foreholdt den, at den indførte en forpligtelse til at beholde statsobligationer udstedt af den portugisiske stat i tre år, hvilket medførte anvendelsen af præferencesatsen, men at Kommissionen begrænsede sig til at anmode

den om at udvide præferencesatsens anvendelsesområde til ligeledes at omfatte indehavere af obligationer udstedt af andre medlemsstater og andre stater, der er parter i EØS-aftalen. Ifølge den sagsøgte medlemsstat udgør den nævnte forpligtelse imidlertid ikke en fordel, men en byrde for de berørte skatteydere.

40 Det må imidlertid bemærkes, at Den Portugisiske Republiks argumentation på dette punkt ikke er relevant for fastlæggelsen af, om den omtvistede ordning havde udtømt alle sine virkninger på tidspunktet for udløbet af den frist, der var fastsat i den begrundede udtalelse.

41 Det bemærkes desuden, at det er Kommissionens opgave af egen drift og i den almene interesse at påse, at medlemsstaterne anvender EU-retten, og at drage omsorg for, at det bliver fastslået, at eventuelle tilsidesættelser af heraf udspringende forpligtelser foreligger, med henblik på at bringe sådanne tilsidesættelser til ophør (jf. dom af 1.2.2001, sag C-333/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1025, præmis 23, og af 2.6.2005, sag C-394/02, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4713, præmis 15). I den foreliggende sag har Kommissionen således med rette begrænset sig til at nedlægge påstand for Domstolen om, at det fastslås, at der foreligger det angivelige traktatbrud, og til at opfordre denne medlemsstat til at bringe det nævnte traktatbrud til ophør, uden – i modsætning til det af Den Portugisiske Republik anførte — at pålægge denne en bestemt adfærd med henblik på at genetablere den ligebehandling, der angiveligt er blevet tilsidesat.

42 I betragtning af alle disse faktorer og uden, at det er fornødent, at Domstolen tager stilling til Kommissionens argument, hvorefter den finansielle ulempe for de personer, der ikke fik adgang til en skattemæssig præferencebehandling i forhold til dem, der havde denne mulighed, i sig selv udgør en varig virkning af den omtvistede ordning, må det fastslås, at denne ordning fortsat affødte virkninger på det relevante tidspunkt for bedømmelsen af, om søgsmålet skal antages til realitetsbehandling, således at formalitetsindsigelsen om, at søgsmålet er uden genstand, må forkastes.

Realiteten

Parternes argumenter

43 Kommissionen har gjort gældende, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet den inden for rammerne af RERF har indrømmet statsobligationer udstedt af den portugisiske stat en skattemæssig præferencebehandling.

44 Kommissionen har anført, at den sats på 5 %, der finder anvendelse på værdien af de formuegoder, der var anført i angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse, i medfør af RERF's artikel 2 og 6 blev nedsat til 2,5 % for så vidt angår såvel de formuegoder, der bestod i portugisiske statsobligationer, som andre formuegoder, hvis deres værdi blev geninvesteret i sådanne obligationer inden datoen for indgivelse af den nævnte angivelse.

45 Selv om Kommissionen ikke rejser tvivl om, at statsobligationer kan undergives en skattemæssig præferencebehandling, er den af den opfattelse, at en lavere skattesats, der alene finder anvendelse på berigtigede formuegoder, der består i portugisiske statsobligationer, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der er forbudt i henhold til artikel 56 EF, for så vidt som de skattepligtige, der kan drage fordel af RERF, vil føle sig foranlediget til at afholde fra at sætte deres berigtigede formuegoder i andet end portugisiske statsobligationer. En national skattebestemmelse, der kan afholde skatteyderne fra at investere i andre medlemsstater, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF som omhandlet i dom af 21. november 2002, X og Y (sag C-436/00, Sml. I, s. 10829, præmis 70). En sådan restriktion kan ifølge Kommissionen ikke begrundes på grundlag af artikel 58, stk. 1, EF.

46 Kommissionen har til støtte for sit synspunkt påberåbt sig dom af 6. juni 2000, Verkooijen (sag C-35/98, Sml. I, s. 4071, præmis 43 og 44). Der foreligger ingen objektiv begrundelse for anvendelsen af to forskellige berigtigelsessatser, for så vidt som alle de berørte skatteydere befandt sig i en identisk situation, der er kendetegnet af ønsket om at berigtige deres skattemæssige situation.

47 Kommissionen har i replikken tilføjet, at Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (EUT L 157, s. 38) ikke kan anføres som begrundelse for den indrømmede præferencebehandling af obligationer udstedt af den portugisiske stat.

48 Den Portugisiske Republik har indtaget det standpunkt, at den omtvistede ordning er begrundet af hensyn til det formål af almen interesse, som ordningen forfulgte, og som bestod i bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse. Medlemsstaten har i den forbindelse påberåbt sig artikel 58, stk. 1, litra b), EF, præciseret, at den omtvistede ordning opfylder kravene i artikel 58, stk. 3, EF, og henvist til begrebet tvingende almene hensyn, i hvilken forbindelse den har henvist til dom af 15. juli 2004, Lenz (sag C-315/02, Sml. I, s. 7063, præmis 27).

49 Den Portugisiske Republik har gjort gældende, at RERF blev indført med henblik på skattemæssig berigtigelse af formuegoder, der var unddraget beskatning i Portugal. Betalingen af et beløb, der fremkommer ved anvendelsen af satsen på 2,5 % eller 5 %, var i den forbindelse den egentlige »pris for berigtigelsen« af de berørte personers skattemæssige situation. Denne betaling kunne sidestilles med en form for kompenserende godtgørelse for afskrivning af skattemæssige forpligtelser over for den portugisiske stat for de formuegoder, der var genstand for en angivelse.

50 Denne godtgørelsesfunktion begrunder, at der alene foreskrives en nedsat pris for berigtigelsen af portugisiske statsobligationer, eftersom der i forbindelse med RERF ved afskrivningen af de skattemæssige forpligtelser vedrørende de berørte formuegoder

alene blev taget hensyn til denne medlemsstats skatteindtægter. Den portugisiske stat har således indirekte disponeret over skatteindtægter, der tilkom denne stat.

51 Hertil kommer, at udsigten til en nedsat sats kunne føre til en større udbredelse af RERF, hvilket førte til en mere effektiv bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse.

52 Den omtvistede ordning var således forenelig med EU-retten og stod i et rimeligt formål til det forfulgte formål, for så vidt som den var begrænset til en klart afgrænset kategori af værdipapirer og på ingen måde har givet anledning til en opdeling af markederne.

53 Den Portugisiske Republik har ligeledes henvist til direktiv 2003/48. Da dette direktiv tillader denne type forskelsbehandling for omsættelige værdipapirer udstedt af en offentlig myndighed, blev det ved udarbejdelsen af RERF ligeledes lagt til grund, at en indrømmelse af en præferencebehandling af obligationer udstedt af den portugisiske stat var retmæssig.

Domstolens bemærkninger

— Om der foreligger en restriktion af de frie kapitalbevægelser

54 Det bemærkes, at der er tale om restriktioner af kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 EF, når en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens borgere fra at optage lån eller foretage investeringer i andre medlemsstater

(jf. i denne retning dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 10, af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 26, og af 14.10.1999, sag C-439/97, Sandoz, Sml. I, s. 7041, præmis 19).

55 I den foreliggende sag er det imidlertid ubestridt, at skatteydere, der var indehavere af statsobligationer udstedt af den portugisiske stat, kunne drage fordel af en skattemæssig præferencebehandling i henhold til RERF's artikel 6, stk. 1, i forhold til skatteydere, der var indehavere af statsobligationer udstedt af andre medlemsstater. Mens sidstnævnte skatteydere skulle betale et beløb, der fremkom ved anvendelsen af en sats på 5 % af værdien af de formuegoder, der var anført i deres angivelse vedrørende skattemæssig berigtigelse, var de skatteydere, der havde investeret i statsobligationer udstedt af den portugisiske stat, nemlig alene undergivet en sats på 2,5 %. Denne nedsatte sats fandt i henhold til RERF's artikel 6, stk. 2, ligeledes anvendelse på alle andre opgivne formuegoder, hvis deres værdi var blevet geninvesteret i portugisiske statsobligationer på tidspunktet for indgivelsen af angivelsen vedrørende skattemæssig berigtigelse.

56 Den omtvistede ordning fastsatte således en forskellig behandling, der beroede på, om de skattepligtige var indehavere af statsobligationer udstedt af den portugisiske stat, eller af statsobligationer udstedt af andre medlemsstater, og hvorefter den sidste kategori af skatteydere var stillet dårligere. En sådan forskelsbehandling kan dermed afholde skatteydere fra at investere i statsobligationer udstedt af andre medlemsstater eller fra at beholde sådanne obligationer.

57 Det følger heraf, at den omtvistede ordning udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt i henhold til artikel 56, stk. 1, EF.

— Spørgsmålet, om restriktionen for de frie kapitalbevægelser kan begrundes

58 Det skal undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes objektivt i legitime interesser, der er anerkendte i EU-retten.

59 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, kan de frie kapitalbevægelser alene begrænses af en national forskrift, hvis denne forskrift er begrundet af en af de i artikel 58 EF nævnte grunde eller af tvingende almene hensyn i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Domstolens praksis (jf. i denne retning dom af 4.6.2002, sag C-367/98, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 4731, præmis 49, og af 14.2.2008, sag C-274/06, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 26 *, summarisk offentliggørelse, præmis 35).

60 Det er ubestridt, at formålene om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, som Den Portugisiske Republik har påberåbt sig, kan begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning hvad angår bekæmpelse af skatteunddragelse dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 39, og hvad angår bekæmpelse af skattesvig dom af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 55).

61 En sådan restriktion for de frie kapitalbevægelser skal imidlertid være egnet til at sikre virkeliggørelsen af disse forfulgte mål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. i denne retning bl.a. dommen af 19.11.2009 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 57).

62 Det må i den forbindelse fastslås, at selv om den skattemæssige berigtigelse, der gennemførtes med RERF, i almindelighed kunne bidrage til at opnå formålene om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, forekommer den omtvistede ordning ikke

at overholde disse krav, idet ordningen fastsætter en forskellig behandling af statsobligationer udstedt af den portugisiske stat og statsobligationer udstedt af andre medlemsstater.

63 Det bemærkes nemlig, at denne ordning inden for rammerne af den nævnte skattemæssige berigtigelse bestemte, at anvendelsen af forskellige berigtigelsessatser beroede på, om de angivne formuegoder var statsobligationer udstedt af den portugisiske stat eller statsobligationer udstedt af andre medlemsstater, mens de øvrige bestemmelser i RERF for skattepligtige, der ønskede at berigtige deres skattemæssige situation, fandt anvendelse, uanset hvilken medlemsstat formuegoderne havde oprindelse i.

64 Hvad angår Den Portugisiske Republiks argument om, at de forskellige berigtigelsessatser er begrundet som følge af den omstændighed, at betalingen af det beløb, der fremkommer ved anvendelsen af en sådan sats, udgør en kompenserende godtgørelse, der i det væsentlige kan være højere for berigtigede investeringer, der består i obligationer udstedt af andre medlemsstater, udgør dette anbringende i realiteten, som generaladvokaten har fremhævet i punkt 89 i forslaget til afgørelse, et forsøg på at begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser med forfølgelsen af et økonomisk hensyn, nemlig kompensation af tabet af den berørte medlemsstats skatteindtægter.

65 I den forbindelse er det tilstrækkeligt at bemærke, at det følger af fast retspraksis, at et rent økonomisk hensyn ikke kan være et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en begrænsning af en grundlæggende frihed, som er sikret ved traktaten (jf. i denne retning dom af 28.4.1998, sag C-120/95, Decker, Sml. I, s. 1831, præmis 39, Verkoijendommen, præmis 48, og dom af 8.7.2010, sag C-171/08, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 6817, præmis 71).

66 Hvad angår Den Portugisiske Republiks argument om, at direktiv 2003/48 kan fremføres som begrundelse for en forskellig behandling af omsættelige værdipapirer, der

er udstedt af en offentlig myndighed, og værdipapirer, der er udstedt af private, må det fastslås, at selv hvis det antages, at det nævnte direktiv tillader en sådan forskelsbehandling, kan dette ikke begrunde en forskellig behandling af værdipapirer, der efter deres karakter er ens, dvs. i den foreliggende sag statsobligationer udstedt af den portugisiske stat og statsobligationer udstedt af andre medlemsstater.

67 Det følger heraf, at den restriktionen for de frie kapitalbevægelser, der følger af den omtvistede ordning, ikke kan begrundes i de hensyn, som Den Portugisiske Republik har påberåbt sig.

68 Eftersom bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 40 har samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 56 EF (jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 33, og af 6.10.2009, sag C-562/07, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 9553, præmis 67), finder samtlige disse betragtninger under sådanne omstændigheder, som de i hovedsagen foreliggende, tilsvarende anvendelse på EØS-aftalens artikel 40.

69 Kommissionen må derfor gives medhold i sit søgsmål.

70 Det må følgelig fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet den inden for rammerne af RERF, der blev indført ved lov nr. 39-A/2005, fastsatte en skattemæssig præferencebehandling, der alene gjaldt for statsobligationer udstedt af den portugisiske stat.

Sagens omkostninger

71 I henhold til Domstolens procesreglements artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Portugisiske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Den Portugisiske Republik har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger.

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

1) Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, idet den inden for rammerne af særordningen for skattemæssig berigtigelse af formuegoder, der befandt sig uden for det portugisiske område den 31. december 2004 (»regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004«), der blev indført ved lov nr. 39-A/2005 af 29. juli 2005, fastsatte en skattemæssig præferencebehandling, der alene gjaldt for statsobligationer udstedt af den portugisiske stat.

2) Den Portugisiske Republik betaler sagens omkostninger.

Underskrifter