# ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

7 april 2011*

In zaak C-20/09,

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

**Europese Commissie,** vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Caeiros als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

**Portugese Republiek,** vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, C. Guerra Santos en J. Menezes Leitão als gemachtigden,

verweerster,

* Procestaal: Portugees.

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Arabadjiev, A. Rosas (rapporteur), U. Lõhmus en P. Lindh, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 mei 2010,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 juni 2010,

het navolgende

**Arrest**

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Portugese Republiek, door in het kader van de bij wet nr. 39-A/2005 van 29 juli 2005 (*Diário da República* I, serie A, nr. 145, van 29 juli 2005) ingevoerde fiscale regularisatie te voorzien in een fiscale voorkeursbehandeling voor staatspapier dat uitsluitend door de Portugese Staat is uitgegeven, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 56 EG en artikel 40 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 van de EER-Overeenkomst luidt:

„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 Gemeenschap] 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 In deze bijlage XII, met als titel „Vrij verkeer van kapitaal", wordt verwezen 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).

*Nationaal recht*

4 De bijzondere fiscaleregularisatieregeling voor vermogensbestanddelen die zich per 31 december 2004 niet op het Portugese grondgebied bevinden („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004"; hierna: „RERT") werd ingevoerd bij wet nr. 39-A/2005.

5 Artikel 1 RERT bepaalt:

„De [RERT] is van toepassing op vermogensbestanddelen die zich per 31 december 2004 niet op het Portugese grondgebied bevinden en die bestaan uit deposito's, depositocertificaten, effecten en andere financiële instrumenten, daaronder begrepen verzekeringspolissen van de tak ‚leven' gebonden aan een investeringsfonds en kapitalisatieverrichtingen van de tak ‚leven'."

6 Ingevolge artikel 2, lid 1, RERT kunnen natuurlijke personen die de in artikel 1 bedoelde vermogensbestanddelen bezitten, in aanmerking komen voor deze regeling.

7 Artikel 2, lid 2, RERT bepaalt:

„Voor de toepassing van deze regeling moeten de belastingplichtigen:

a) de in artikel 5 bedoelde fiscaleregularisatieaangifte indienen;

b) een bedrag betalen dat gelijk is aan 5 % van de waarde van de vermogensbestanddelen zoals opgegeven in de in lid 1 bedoelde aangifte."

8 Artikel 5 RERT bepaalt:

„1. De in artikel 2, lid 2, sub a, bedoelde fiscaleregularisatieaangifte is vastgesteld volgens het bij besluit van de minister van Financiën goedgekeurde model en moet de bewijsstukken bevatten van de eigendom en deponering of registratie van de erin opgegeven vermogensbestanddelen.

2. De fiscaleregularisatieaangifte moet op uiterlijk 16 december 2005 worden ingediend bij de Banco de Portugal of bij een andere in Portugal gevestigde bank.

3. De in artikel 2, lid 2, sub b, bedoelde betaling wordt verricht bij de in lid 2 [van dit artikel] genoemde instellingen, samen met indiening van de in lid 2, sub a, [van artikel 2] bedoelde aangifte of binnen de tien werkdagen die daarop volgen, te rekenen vanaf de datum van ontvangst van deze aangifte.

4. De bankinstelling overhandigt de persoon die aangifte doet, op het ogenblik van betaling een op naam gesteld document waaruit indiening van de aangifte en de daarmee overeenstemmende betaling blijken.

5. Binnen de perken van deze wet kan de fiscaleregularisatieaangifte in geen geval dienen als aanwijzing of gegeven waarmee in een fiscale, strafrechtelijke of administratiefrechtelijke procedure rekening wordt gehouden, waarbij de banken tot geheimhouding van de verstrekte informatie verplicht zijn.

6. Indien de aangifte niet rechtstreeks wordt ingediend bij en de betaling niet rechtstreeks wordt verricht aan de Banco de Portugal, moet de bank die de aangifte en de betaling ontvangt, deze aangifte alsmede een kopie van het bewijs aan de Banco de Portugal overhandigen binnen tien werkdagen na de datum van indiening van de aangifte.

7. In de in lid 6 bedoelde gevallen moet de bank de ontvangen bedragen binnen tien werkdagen na de betrokken betaling aan de Banco de Portugal doorstorten."

9 Artikel 6 RERT luidt:

„1. Wanneer alle of enkele vermogensbestanddelen die zijn opgegeven in de fiscaleregularisatieaangifte bestaan uit waardepapier van de Portugese Staat, wordt het in artikel 2, lid 2, sub b, bepaalde tarief gehalveerd voor het deel dat uit dit waardepapier bestaat.

2. De in het vorige lid voorziene halvering van het tarief geldt ook voor andere vermogensbestanddelen wanneer de waarde ervan uiterlijk op de datum van indiening van de fiscaleregularisatieaangifte wordt herbelegd in waardepapier van de Portugese Staat.

3. In geval van gedeeltelijke herbelegging geldt de halvering van het tarief enkel voor het deel van de herbelegde waarde.

4. Het waardepapier van de Portugese Staat waarop de regeling van dit artikel van toepassing is, moet gedurende ten minste drie jaar vanaf de datum van indiening van de fiscaleregularisatieaangifte, ongeacht de datum van verkrijging ervan, eigendom van de indiener van deze aangifte blijven.

5. Indien de in het vorige lid bepaalde minimumduur niet in acht wordt genomen, is betaling verschuldigd van het verschil met het bedrag dat uit toepassing van het in artikel 2, lid 2, sub b, bepaalde tarief zou voortvloeien, te vermeerderen met vergoedende interest verhoogd met vijf procentpunten."

**Precontentieuze procedure**

10 Naar aanleiding van een klacht heeft de Commissie op 19 december 2005 de Portugese Republiek een aanmaningsbrief gestuurd. In deze brief stelde de Commissie dat deze lidstaat de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen doordat in het kader van de RERT een gunstiger tarief werd toegepast voor de regularisatie van vermogensbestanddelen die bestonden uit waardepapier van de Portugese Staat of van vermogensbestanddelen die uiterlijk op de datum van indiening van de fiscaleregularisatieaangifte in waardepapier van de Portugese Staat werden herbelegd (hierna: „litigieuze regeling").

11 Bij brief van 27 februari 2006 heeft de Portugese Republiek een prealabele vraag betreffende het verstrijken van de RERT opgeworpen. Volgens deze lidstaat was, doordat de RERT en dus de litigieuze regeling waren verstreken en niet waren verlengd, de aanmaningsbrief zonder voorwerp geraakt daar de wettelijke regeling die in de verweten niet-nakoming resulteerde, niet langer bestond. Deze lidstaat was van mening

dat ten gronde geen onverenigbaarheid met het recht van de Unie kon worden aangetoond en de litigieuze regeling hoe dan ook was gerechtvaardigd door in het Unierecht erkende redenen van algemeen belang, inzonderheid de doelstelling om belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden.

12 De Commissie, die dit antwoord ontoereikend achtte, heeft op 11 mei 2007 de Portugese Republiek een met redenen omkleed advies gestuurd, waarin zij betwistte dat de prealabele vraag betreffende het verstrijken van de RERT relevant was, en deze lidstaat verweet een fiscale voorkeursbehandeling te geven aan staatspapier dat uitsluitend door deze lidstaat was uitgegeven. De Commissie heeft de Portugese Republiek verzocht de maatregelen te nemen die noodzakelijk waren om aan dit advies te voldoen binnen twee maanden vanaf ontvangst ervan.

13 Daar de Portugese Republiek in haar antwoord op dit advies bij haar standpunt is gebleven, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

**Het beroep**

*Ontvankelijkheid*

14 De Portugese Republiek is van mening dat het door de Commissie ingestelde beroep om twee redenen niet-ontvankelijk is. Ten eerste bestaat er een tegenstrijdigheid tussen de aanmaningsbrief en het met redenen omklede advies, waarvan sprake in punt 10 respectievelijk punt 12 van het onderhavige arrest. Ten tweede zijn de RERT en dus de litigieuze regeling verstreken zodat dit beroep zonder voorwerp is geraakt.

Exceptie van niet-ontvankelijkheid wegens tegenstrijdigheid tussen de aanmaningsbrief en het met redenen omklede advies

— Argumenten van partijen

15 Volgens de Portugese Republiek heeft de Commissie pas in het op 11 mei 2007 verstuurde met redenen omklede advies, dus na het verstrijken van de litigieuze regeling in 2005, verklaard dat de verweten niet-nakoming te maken had met de voorkeursbehandeling voor waardepapier van de Portugese Staat niet in vergelijking met de andere vermogensbestanddelen, zoals zou zijn gesteld in de aanmaningsbrief van 19 december 2005, maar enkel in vergelijking met staatspapier van andere lidstaten en van de andere EER-staten. Het voorwerp van de niet-nakoming zoals omschreven in dit met redenen omklede advies, is dus niet hetzelfde als dat omschreven in deze aanmaningsbrief.

16 De Commissie daarentegen stelt dat er geen enkele tegenstrijdigheid bestaat tussen de aanmaningsbrief en het met redenen omklede advies wat het voorwerp van de niet-nakoming betreft. In reactie op de argumenten die de Portugese Republiek in haar antwoord op deze aanmaningsbrief heeft aangevoerd, heeft de Commissie haar grief in dit met redenen omklede advies gepreciseerd, zonder dat dit de in deze aanmaningsbrief geformuleerde grieven op welke wijze ook wijzigt. De inhoud van de grief op basis waarvan het onderhavige beroep is ingesteld, was noodzakelijkerwijs reeds in de aanmaningsbrief opgenomen.

— Beoordeling door het Hof

17 Volgens vaste rechtspraak heeft de precontentieuze procedure tot doel, de betrokken lidstaat in de gelegenheid te stellen de krachtens het Unierecht op hem rustende

verplichtingen na te komen en nuttig verweer te voeren tegen de door de Commissie geformuleerde grieven (zie met name arresten van 10 mei 2001, Commissie/Nederland, C-152/98, Jurispr. blz. I-3463, punt 23; 5 november 2002, Commissie/Duitsland, C-476/98, Jurispr. blz. I-9855, punt 46, en 8 april 2008, Commissie/Italië, C-337/05, Jurispr. blz. I-2173, punt 19).

18 Het regelmatige verloop van deze procedure vormt een door het VWEU gewilde wezenlijke waarborg, niet enkel ter bescherming van de rechten van de betrokken lidstaat, maar ook om te verzekeren dat in de eventuele procedure voor het Hof het voorwerp van het geschil duidelijk is omschreven (zie met name arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 46, en arrest van 10 april 2008, Commissie/Italië, C-442/06, Jurispr. blz. I-2413, punt 22).

19 Uit dit oogmerk volgt dat de aanmaningsbrief tot doel heeft, het voorwerp van het geschil af te bakenen en de lidstaat die om opmerkingen wordt verzocht, de gegevens te verschaffen die hij nodig heeft om zijn verweer voor te bereiden en hem in staat te stellen hieraan gevolg te geven voordat beroep bij het Hof wordt ingesteld (zie met name arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 47, en arrest van 10 april 2008, Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 22).

20 Tevens zij eraan herinnerd dat, ofschoon het met redenen omklede advies een coherente en gedetailleerde uiteenzetting moet bevatten van de redenen die de Commissie tot de overtuiging hebben gebracht dat de betrokken lidstaat een van de krachtens het Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, dezelfde strenge eisen niet kunnen worden gesteld aan de nauwkeurigheid van de aanmaningsbrief, die noodzakelijkerwijze niet meer kan bevatten dan een eerste beknopte samenvatting van de bezwaren. Niets belet de Commissie dus om de grieven die zij in de aanmaningsbrief in meer algemene termen heeft geformuleerd, in haar met redenen omklede advies meer gedetailleerd uiteen te zetten (zie met name arresten van 31 januari 1984, Commissie/Ierland, 74/82, Jurispr. blz. 317, punt 20; 28 maart 1985,

Commissie/Italië, 274/83, Jurispr. blz. 1077, punt 21, en 6 november 2003, Commissie/Spanje, C-358/01, Jurispr. blz. I-13145, punt 29).

21 In casu heeft de aanmaningsbrief de Portugese Republiek in staat gesteld te weten welke grieven haar werden verweten en haar verweer te voeren. In de aanmaningsbrief heeft de Commissie weliswaar de voorkeursbehandeling voor waardepapier van de Portugese Staat vergeleken met alle andere in de RERT bedoelde vermogensbestanddelen, terwijl zij in het met redenen omklede advies dit staatspapier alleen heeft vergeleken met staatspapier dat is uitgegeven door andere lidstaten en door de andere EER-staten. Zoals de advocaat-generaal in punt 21 van zijn conclusie heeft opgemerkt, belet dit evenwel niet dat deze vermogensbestanddelen een ruimere categorie vormen dan de categorie van staatspapier, die in eerstgenoemde categorie is begrepen.

22 Bijgevolg heeft de Commissie in het met redenen omklede advies de in de aanmaningsbrief geformuleerde grieven alleen gepreciseerd. Aldus heeft zij het voorwerp van het geschil omschreven als het verschil in behandeling tussen waardepapier van de Portugese Staat en staatspapier dat is uitgegeven door andere lidstaten en door de andere EER-staten, zonder dit voorwerp te verruimen (zie in die zin arrest van 9 november 1999, Commissie/Italië, C-365/97, Jurispr. blz. I-7773, punt 25 en naar analogie arrest van 18 mei 2006, Commissie/Spanje, C-221/04, Jurispr. blz. I-4515, punt 33).

23 Bijgevolg moet de door de Portugese Republiek opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid wegens tegenstrijdigheid tussen de aanmaningsbrief en het met redenen omklede advies worden afgewezen.

Exceptie van niet-ontvankelijkheid wegens het ontbreken van een voorwerp van het beroep

— Argumenten van partijen

24 De Portugese Republiek stelt dat het beroep niet-ontvankelijk is omdat het zonder voorwerp is geraakt. De RERT werd slechts zeer beperkt in de tijd toegepast, daar een dergelijke beperking in de tijd essentieel is voor de verwezenlijking van de ermee nagestreefde doelstelling, namelijk belastingplichtigen ertoe aanzetten om vrijwillig hun fiscale situatie te regulariseren.

25 Een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG is echter niet-ontvankelijk wanneer de niet-nakoming van de uit het Unierecht voortvloeiende verplichtingen niet langer bestaat bij het verstrijken van de termijn die is gesteld in het met redenen omklede advies. Dat is in casu precies het geval, aangezien de mogelijkheid om toepassing te maken van de litigieuze regeling eind 2005 is vervallen. Het voordeel van deze regeling werd immers slechts toegekend op voorwaarde dat het uit hoofde van de fiscale regularisatie verschuldigde bedrag werd betaald, waarbij deze betaling overeenkomstig artikel 5, leden 2 en 3, RERT moest worden verricht binnen tien werkdagen na indiening van de fiscaleregularisatieaangifte, die op uiterlijk 16 december 2005 moest zijn ingediend.

26 In casu is er geen sprake van een voortdurende situatie. Integrale betaling van een min of meer hoog bedrag is immers een kortstondige gebeurtenis. Het financiële nadeel dat ontstaat voor personen die het voordeel van de fiscale voorkeursbehandeling niet hebben kunnen krijgen, is opgehouden te bestaan op het tijdstip waarop het uit toepassing van het in de RERT bepaalde tarief volgende bedrag is betaald. Het is dit tijdstip dat juridisch gezien relevant is om te bepalen of de gestelde niet-nakoming geen gevolgen meer sorteerde vóór het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn.

27 Ter onderbouwing van haar betoog verwijst de Portugese Republiek met name naar punt 73 van het arrest van 4 mei 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-508/03, Jurispr. blz. I-3969), waarin het Hof heeft geoordeeld dat een beroep wegens een niet-nakoming die bij het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn niet meer bestaat, niet-ontvankelijk is wegens het ontbreken van een voorwerp.

28 De Commissie is daarentegen van mening dat het onderhavige beroep ontvankelijk is.

29 Zij stelt dat de Portugese Republiek de niet-nakoming niet vrijwillig heeft beëindigd om een toestand van wettigheid te herstellen. De RERT is niet langer van kracht omdat deze regeling van meet af aan van tijdelijke aard was. Een procedure wegens niet-nakoming kan worden voortgezet teneinde te bepalen of een lidstaat de op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen ook al bestaat de betrokken toestand niet langer, indien er een belang blijft bestaan om deze procedure voort te zetten. Volgens de Commissie kan dit belang blijven bestaan met name wanneer de gevolgen van een tijdelijke maatregel duurzaam zijn. De personen die het voordeel van de gunstigere fiscale regeling niet hebben kunnen krijgen, blijven financieel benadeeld ten aanzien van de personen die deze mogelijkheid wel hebben gekregen. Een gevolg is duurzaam doordat het blijft bestaan, ook al herhaalt het zich niet.

30 Tijdens de pleidooien heeft de Commissie daaraan toegevoegd dat de omstandigheid dat de litigieuze regeling duurzame gevolgen sorteert, wordt aangetoond door een bijkomend gegeven dat verband houdt met de verplichting voor de bezitters van waardepapier van de Portugese Staat die het gunstigere regularisatietarief van de RERT willen genieten, om overeenkomstig artikel 6, lid 4, RERT dit waardepapier gedurende ten minste drie jaar vanaf indiening van hun fiscaleregularisatieaangifte aan te houden.

— Beoordeling door het Hof

31 Meteen zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn (zie met name arresten van 27 oktober 2005, Commissie/Italië, C-525/03, Jurispr. blz. I-9405, punt 14, en 6 december 2007, Commissie/Duitsland, C-456/05, Jurispr. blz. I-10517, punt 15).

32 In casu is de termijn waarover de Portugese Republiek beschikte om aan het met redenen omklede advies te voldoen, verstreken in de loop van juli 2007.

33 Derhalve dient te worden nagegaan of de litigieuze regeling op die datum nog gevolgen sorteerde (zie in die zin reeds aangehaalde arresten van 27 oktober 2005, Commissie/Italië, punt 16; 18 mei 2006, Commissie/Spanje, punt 25, en 6 december 2007, Commissie/Duitsland, punt 16).

34 Volgens de RERT werd het voordeel van deze regeling slechts toegekend op voorwaarde dat het wegens de fiscale regularisatie verschuldigde bedrag werd betaald binnen tien werkdagen na indiening van de fiscaleregularisatieaangifte. Ingevolge artikel 5, lid 2, RERT moest deze aangifte uiterlijk op 16 december 2005 zijn ingediend.

35 Bovendien zij opgemerkt dat, wilden de bezitters van door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier in aanmerking komen voor de fiscale voorkeursbehandeling, zij ingevolge artikel 6, leden 4 en 5, RERT gedurende ten minste drie jaar vanaf de datum van indiening van de fiscaleregularisatieaangifte in het bezit van dit waardepapier moesten blijven ongeacht de datum van verkrijging ervan. Zoniet moesten

deze belastingplichtigen het verschil betalen tussen het bedrag dat zou voortvloeien uit toepassing van het algemene regularisatietarief, en het bedrag dat zij volgens het voorkeurstarief hadden betaald, te vermeerderen met vergoedende interest verhoogd met vijf procentpunten.

36 Zoals de advocaat-generaal in punt 49 van zijn conclusie heeft opgemerkt, was het voordeel van de fiscale voorkeursbehandeling dus pas ten volle verkregen na het verstrijken van drie jaar vanaf indiening van de fiscaleregularisatieaangifte, hetzij tussen einde juli 2008 ten vroegste en 16 december 2008 ten laatste.

37 Daaraan dient te worden toegevoegd dat deze lidstaat op grond van artikel 6, lid 5, RERT de mogelijkheid had om na de periode waarin de RERT van kracht was, het algemene tarief van 5 %, te vermeerderen met vergoedende rente, toe te passen op de belastingplichtigen die het door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier waarvan zij eigenaar waren en waarop dus het bijzondere tarief van 2,5 % was toegepast, hadden overgedragen tijdens de in artikel 6, lid 4, RERT bedoelde periode van drie jaar. Voor de Portugese Republiek bestond dus tot en met 16 december 2008 de mogelijkheid om een gedifferentieerd tarief toe te passen op belastingplichtigen die het door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier hadden overgedragen, vergeleken met belastingplichtigen die eigenaar van dit waardepapier waren gebleven. Derhalve dient te worden vastgesteld dat deze mogelijkheid nog steeds bestond bij het verstrijken van de termijn die was gesteld om te voldoen aan het met redenen omklede advies.

38 Hieruit volgt dat de litigieuze regeling nog gevolgen sorteerde bij het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn.

39 In pleidooi heeft de Portugese Republiek in wezen aangevoerd dat de Commissie haar niet verwijt een verplichting te hebben opgelegd tot behoud gedurende drie jaar van de eigendom van het door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier waarop het preferentiële regularisatietarief is toegepast, maar haar alleen verzoekt de

voorkeursbehandeling uit te breiden tot het bezit van waardepapier dat is uitgegeven door andere lidstaten of andere EER-staten. Volgens de verwerende lidstaat is deze verplichting voor de betrokken belastingplichtigen evenwel geen voordeel, maar een last.

40 Toch lijkt dit betoog van de Portugese Republiek niet relevant te zijn om te bepalen of de litigieuze regeling nog gevolgen sorteerde bij het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn.

41 Bovendien zij eraan herinnerd dat de Commissie in het algemeen belang ambtshalve erop dient toe te zien dat de lidstaten het recht van de Unie toepassen, en een eventuele niet-nakoming van de daaruit voortvloeiende verplichtingen dient te doen vaststellen met het oog op de beëindiging ervan (zie arresten van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk, C-333/99, Jurispr. blz. I-1025, punt 23, en 2 juni 2005, Commissie/Griekenland, C-394/02, Jurispr. blz. I-4713, punt 15). In casu heeft de Commissie echter terecht het Hof verzocht alleen de gestelde niet-nakoming vast te stellen en de Portugese Republiek te verzoeken deze niet-nakoming te beëindigen, zonder haar te gelasten, anders dan deze lidstaat stelt, een bepaald gedrag aan te nemen teneinde de naar verluidt niet nageleefde gelijkheid van behandeling te herstellen.

42 Gelet op al het voorgaande dient te worden vastgesteld, zonder dat het Hof zich hoeft uit te spreken over het argument van de Commissie dat het financiële nadeel dat ontstaat voor de personen die de fiscale voorkeursbehandeling niet hebben kunnen genieten, ten opzichte van hen die deze mogelijkheid wel hebben gehad, als zodanig een duurzaam gevolg van de litigieuze regeling is, dat deze regeling nog gevolgen sorteerde op de datum die relevant is voor de beoordeling van de ontvankelijkheid van het beroep, zodat de exceptie van niet-ontvankelijkheid wegens ontbreken van een voorwerp van het beroep moet worden verworpen.

*Ten gronde*

Argumenten van partijen

43 De Commissie verwijt de Portugese Republiek schending van artikel 56 EG en van artikel 40 EER-Overeenkomst door in het kader van de RERT te voorzien in een fiscale voorkeursbehandeling voor door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier.

44 De Commissie merkt op dat overeenkomstig de artikelen 2 en 6 RERT het tarief van 5 % dat gold voor de waarde van de in de fiscaleregularisatieaangifte opgegeven vermogensbestanddelen tot 2,5 % werd verlaagd voor uit waardepapier van de Portugese Staat bestaande vermogensbestanddelen of voor andere vermogensbestanddelen indien de waarde ervan vóór de datum van indiening van deze aangifte in dergelijk staatspapier werd herbelegd.

45 Hoewel de Commissie het feit dat staatspapier voor een voorkeursbehandeling in aanmerking kan komen, niet opnieuw ter discussie stelt, is zij van mening dat een lager belastingtarief dat uitsluitend geldt voor geregulariseerde vermogensbestanddelen die uit waardepapier van de Portugese Staat bestaan, een bij artikel 56 EG verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt aangezien belastingplichtigen die het voordeel van de RERT kunnen genieten, wordt ontraden hun geregulariseerde vermogensbestanddelen in een andere vorm dan waardepapier van de Portugese Staat aan te houden. Een nationale fiscale bepaling die belastingplichtigen ervan kan weerhouden in een andere lidstaat te investeren, vormt echter een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 56 EG, zoals blijkt uit het arrest van 21 november 2002, X en Y (C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 70). Volgens de Commissie kan deze beperking niet worden gerechtvaardigd op grond van artikel 58, lid 1, EG.

46 Ter onderbouwing van haar betoog verwijst de Commissie naar het arrest van 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punten 43 en 44). Er bestaat geen objectieve rechtvaardiging voor de toepassing van twee verschillende regularisatietarieven, aangezien alle betrokken belastingplichtigen zich in dezelfde situatie bevinden, namelijk een situatie waarin zij hun fiscale situatie willen regulariseren.

47 In repliek voegt de Commissie daaraan toe dat de voorkeursbehandeling voor door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier niet kan worden gerechtvaardigd op grond van richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PB L 157, blz. 38).

48 De Portugese Republiek is van mening dat de litigieuze regeling wordt gerechtvaardigd door de ermee nagestreefde doelstelling van algemeen belang die bestaat in de bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking. In deze context beroept zij zich op artikel 58, lid 1, sub b, EG, verduidelijkt zij tegelijk dat de litigieuze regeling ook voldoet aan de vereisten van lid 3 van dat artikel en met een beroep op het arrest van 15 juli 2004, Lenz (C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punt 27) verwijst zij voorts naar het begrip dwingende redenen van algemeen belang.

49 De Portugese Republiek herinnert eraan dat de RERT werd ingevoerd met het oog op de fiscale regularisatie van vermogensbestanddelen die in Portugal aan de belasting waren onttrokken. In deze context kwam betaling van het bedrag gelijk aan 2,5 % of 5 % in feite neer op betaling van de „kosten voor regularisatie" van de fiscale situatie van de betrokkenen. Deze betaling vormde een compenserende vergoeding voor het tenietgaan van de fiscale verplichtingen jegens de Portugese Staat voor de vermogensbestanddelen waarvoor een aangifte werd ingediend.

50 Deze compenserende functie rechtvaardigt dat uitsluitend voor staatspapier van de Portugese Staat is voorzien in verlaagde regularisatiekosten, aangezien het in de context van de RERT de belastinginkomsten van deze lidstaat waren die in aanmerking

werden genomen, via het tenietgaan van de fiscale verplichtingen voor de betrokken vermogensbestanddelen. De Portugese Staat beschikte aldus indirect over belastinginkomsten waarop hij recht had.

51 Bovendien kon het vooruitzicht een verlaagd tarief te genieten een aanmoediging zijn tot een meer algemene gebruikmaking van de RERT, hetgeen heeft bijgedragen tot een efficiëntere bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking.

52 Derhalve is de litigieuze regeling verenigbaar met het recht van de Unie en evenredig met het ermee nagestreefde doel, aangezien deze regeling beperkt is gebleven tot een welbepaalde soort van waardepapier en in geen geval tot een marktsegmentering heeft geleid.

53 De Portugese Republiek beroept zich tevens op richtlijn 2003/48. Omdat deze richtlijn dit soort differentiatie heeft toegestaan voor door een overheidsinstantie uitgegeven verhandelbare schuldinstrumenten, werd het bij de vaststelling van de RERT ook legitiem geacht een voorkeursbehandeling aan door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier te geven.

Beoordeling door het Hof

— Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

54 Een maatregel van een lidstaat die zijn ingezetenen ontmoedigt leningen aan te gaan of te investeren in andere lidstaten, vormt een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 56 EG (zie in die zin arresten van 14 november 1995,

Svensson en Gustavsson, C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 10; 16 maart 1999, Trummer en Mayer, C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 26, en 14 oktober 1999, Sandoz, C-439/97, Jurispr. blz. I-7041, punt 19).

55 In casu staat evenwel vast dat belastingplichtigen die waardepapier van de Portugese Staat bezaten, voor de in artikel 6, lid 1, RERT voorziene fiscale voorkeursbehandeling in aanmerking konden komen, anders dan belastingplichtigen die staatspapier van andere lidstaten bezaten. Terwijl laatstgenoemden een bedrag moesten betalen gelijk aan 5 % van de waarde van de in hun fiscaleregularisatieaangifte opgegeven vermogensbestanddelen, waren belastingplichtigen die in staatspapier van de Portugese Staat hadden belegd, immers onderworpen aan een verlaagd tarief van slechts 2,5 % over het daarmee overeenstemmende deel. Bovendien was dit verlaagde tarief ingevolge artikel 6, lid 2, RERT ook van toepassing op andere aangegeven vermogensbestanddelen wanneer de waarde ervan op het tijdstip van indiening van de fiscaleregularisatieaangifte in Portugees staatspapier was herbelegd.

56 De litigieuze regeling voorzag aldus in een verschillende behandeling naargelang belastingplichtigen door de Portugese Staat dan wel door andere lidstaten uitgegeven waardepapier bezaten, waarbij laatstgenoemde categorie van belastingplichtigen ongunstiger werd behandeld. Een dergelijk verschil in behandeling kan bijgevolg belastingplichtigen ontmoedigen in door andere lidstaten uitgegeven staatspapier te beleggen of dergelijk staatspapier aan te houden.

57 Hieruit volgt dat de litigieuze regeling een bij artikel 56, lid 1, EG in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt.

— Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal

58 Thans dient te worden onderzocht of de hierboven vastgestelde beperking van het vrije verkeer van kapitaal objectief kan worden gerechtvaardigd door in het recht van de Unie erkende legitieme belangen.

59 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, kan het vrije verkeer van kapitaal slechts door een nationale regeling worden beperkt op voorwaarde dat deze regeling wordt gerechtvaardigd door een van de in artikel 58 EG genoemde redenen of door dwingende redenen van algemeen belang in de zin van de rechtspraak van het Hof (zie in die zin arresten van 4 juni 2002, Commissie/Portugal, C-367/98, Jurispr. blz. I-4731, punt 49, en 14 februari 2008, Commissie/Spanje, C-274/06, punt 35).

60 Vaststaat dat de door de Portugese Republiek aangevoerde doelstelling van bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking een beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan rechtvaardigen (zie in die zin inzake de bestrijding van belastingontwijking arrest van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 39, en inzake de bestrijding van belastingontduiking arrest van 19 november 2009, Commissie/Italië, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 55).

61 Evenwel is bovendien vereist dat de beperking van het vrije verkeer van kapitaal geschikt is om de verwezenlijking van deze doelstelling te waarborgen en niet verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelstelling te bereiken (zie in die zin met name arrest van 19 november 2009, Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 57).

62 In dit verband zij vastgesteld dat, zelfs indien de bij de RERT ingevoerde fiscale regularisatie in het algemeen heeft kunnen bijdragen tot de verwezenlijking van de doelstelling van bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking, de litigieuze regeling

blijkbaar niet aan deze vereisten voldoet daar een verschil in behandeling geldt voor door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier en voor staatspapier van andere lidstaten.

63 In het kader van deze fiscale regularisatie gold immers een verschillend regularisatietarief naargelang de aangegeven vermogensbestanddelen uit door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier dan wel uit staatspapier van andere lidstaten bestonden, terwijl de overige regels van de RERT die golden voor belastingplichtigen die hun fiscale situatie willen regulariseren, van toepassing waren ongeacht de staat van herkomst van de vermogensbestanddelen.

64 Het argument van de Portugese Republiek dat dit verschil in regularisatietarief gerechtvaardigd is doordat betaling van het uit toepassing van dit tarief volgende bedrag een compenserende vergoeding vormt die in wezen hoger kan zijn voor geregulariseerde beleggingen in door andere lidstaten uitgegeven staatspapier, komt in feite neer, zoals de advocaat-generaal in punt 89 van zijn conclusie heeft benadrukt, op een poging om een maatregel die het vrije verkeer van kapitaal beperkt, te rechtvaardigen door het nastreven van een economische doelstelling, namelijk compensatie voor de derving van belastinginkomsten van de betrokken lidstaat.

65 In dit verband volstaat het eraan te herinneren dat volgens vaste rechtspraak een zuiver economische doelstelling in geen geval een beperking van een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid kan rechtvaardigen (zie in die zin arrest van 28 april 1998, Decker, C-120/95, Jurispr. blz. I-1831, punt 39; arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 48, en arrest van 8 juli 2010, Commissie/Portugal, C-171/08, Jurispr. blz. I-6817, punt 71).

66 Aangaande het argument van de Portugese Republiek dat een verschil in behandeling tussen door een overheidsinstantie en door particulieren uitgegeven verhandelbare

schuldinstrumenten kan worden gerechtvaardigd op grond van richtlijn 2003/48, dient te worden vastgesteld dat, zelfs indien deze richtlijn de invoering van een dergelijk verschil in behandeling toestaat, dit geen verschil in behandeling tussen waardepapieren van dezelfde soort kan rechtvaardigen, zijnde in casu door de Portugese Staat uitgegeven waardepapier en staatspapier van andere lidstaten.

67 Bijgevolg kan de uit de litigieuze regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal niet worden gerechtvaardigd door de redenen die de Portugese Republiek aanvoert.

68 Aangezien de bepalingen van artikel 40 EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 56 EG (zie arresten van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33, en 6 oktober 2009, Commissie/Spanje, C-562/07, Jurispr. blz. I-9553, punt 67), gelden alle hierboven geformuleerde overwegingen, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, mutatis mutandis ook voor dat artikel 40.

69 Derhalve is het door de Commissie ingestelde beroep gegrond.

70 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat de Portugese Republiek, door in het kader van de bij wet nr. 39-A/2005 ingevoerde RERT te voorzien in een fiscale voorkeursbehandeling voor staatspapier dat uitsluitend door de Portugese Staat is uitgegeven, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst.

**Kosten**

71 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Portugese Republiek in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart:

**1) Door in het kader van de bij wet nr. 39-A/2005 van 29 juli 2005 ingevoerde bijzondere fiscaleregularisatieregeling voor vermogensbestanddelen die zich per 31 december 2004 niet op het Portugese grondgebied bevinden („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004") te voorzien in een fiscale voorkeursbehandeling voor staatspapier dat uitsluitend door de Portugese Staat is uitgegeven, is de Portugese Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.**

**2) De Portugese Republiek wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen