ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 7ης Απριλίου 2011 *

Στην υπόθεση C-20/09,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 15 Ιανουαρίου 2009,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και τον A. Caeiros, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον L. Inez Fernandes, την C. Guerra Santos και τον J. Menezes Leitão,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev, A. Rosas (εισηγητή), U. Lõhmus και P. Lindh, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Μαΐου 2010,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Ιουνίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, καθόσον προέβλεψε, στο πλαίσιο φορολογικής τακτοποιήσεως που θέσπισε με τον νόμο 39-A/2005 της 29ης Ιουλίου 2005 (*Diário da República*, σειρά A, αριθ. 145, της 29ης Ιουλίου 2005), ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για τους τίτλους δημοσίου χρέους που εκδίδονται αποκλειστικά από το Πορτογαλικό Δημόσιο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει

από το άρθρο 56 ΕΚ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ενιαίο Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994 L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ).

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία για τον ΕΟΧ

2 Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή της [Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ)] ούτε διάκριση μεταχείρισης που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

3 Το εν λόγω παράρτημα XII, που τιτλοφορείται «Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων», παραπέμπει στην οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της συνθήκης [άρθρο που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5).

Το εθνικό δίκαιο

4 Το εξαιρετικό καθεστώς φορολογικής τακτοποιήσεως περιουσιακών στοιχείων που δεν ευρίσκονται σε πορτογαλικό έδαφος στις 31 Δεκεμβρίου 2004 («regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004», στο εξής: ΕΚΦΤ) θεσπίστηκε με τον νόμο 39-Α/2005.

5 Το άρθρο 1 του ΕΚΦΤ ορίζει τα εξής:

«Το ΕΚΦΤ εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που δεν ευρίσκονται σε πορτογαλικό έδαφος στις 31 Δεκεμβρίου 2004 συνιστάμενα σε καταθέσεις, καταθέσεις προθεσμίας, κινητές αξίες και άλλα χρηματοπιστωτικά προϊόντα, περιλαμβανομένων των ασφαλιστηρίων συμβολαίων ζωής που είναι συνδεδεμένα με επενδυτικά κεφάλαια και των εργασιών κεφαλαιοποιήσεως του τομέα ασφαλειών ζωής.»

6 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του ΕΚΦΤ, του εν λόγω νόμου μπορούν να τύχουν εφαρμογής τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τα περιουσιακά στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 1.

7 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, του ΕΚΦΤ, έχει ως ακολούθως:

«Για τους σκοπούς του παρόντος καθεστώτος, οι φορολογούμενοι πρέπει:

a) να υποβάλουν τη δήλωση φορολογικής τακτοποίησης που προβλέπει το άρθρο 5,

b) να καταβάλουν ποσό που αντιστοιχεί σε εφαρμογή συντελεστή 5 % επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που αναγράφονται στη φορολογική δήλωση της παραγράφου 1.»

8 Το άρθρο 5 του ΕΚΦΤ ορίζει τα εξής:

«1. Η δήλωση φορολογικής τακτοποίησης στην οποία παραπέμπει το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο a, ακολουθεί πρότυπο που εγκρίνεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και πρέπει να συνοδεύεται από έγγραφα που αποδεικνύουν την κυριότητα και την κατάθεση ή καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων που αναγράφονται σε αυτήν.

2. Η δήλωση φορολογικής τακτοποίησης υποβάλλεται το αργότερο ως τις 16 Δεκεμβρίου 2005 στην Banco de Portugal (Τράπεζα της Πορτογαλίας) ή σε οποιαδήποτε άλλη τράπεζα είναι εγκατεστημένη στην Πορτογαλία.

3. Η καταβολή του ποσού που προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο b, πραγματοποιείται στους οργανισμούς που απαριθμούνται στο άρθρο 2 [του παρόντος άρθρου], συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο a, ή εντός δέκα εργάσιμων ημερών από την εν λόγω υποβολή, οι οποίες υπολογίζονται από την ημέρα λήψης της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης.

4. Κατά την καταβολή του οφειλόμενου ποσού, ο παρεμβαίνων τραπεζικός οργανισμός παραδίδει στον δηλούντα ονομαστικό έγγραφο που αποδεικνύει την υποβολή της δήλωσης και την αντίστοιχη καταβολή.

5. Εντός των ορίων που προβλέπει ο παρών νόμος, η δήλωση φορολογικής τακτοποίησης σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη ή στοιχείο λαμβανόμενο υπόψη στο πλαίσιο οποιασδήποτε φορολογικής, ποινικής ή διοικητικής διαδικασίας, οι δε παρεμβαίνουσες τράπεζες οφείλουν να διαφυλάσσουν το απόρρητο των παρεχόμενων πληροφοριών.

6. Στην περίπτωση κατά την οποία η υποβολή της δήλωσης και η καταβολή του ποσού δεν πραγματοποιούνται απευθείας στην Banco de Protugal, η παρεμβαίνουσα τράπεζα πρέπει να αποστείλει την εν λόγω δήλωση καθώς και αντίγραφο του αποδεικτικού εγγράφου στην Banco de Protugal εντός 10 εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης.

7. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 6, η παρεμβαίνουσα τράπεζα θα πρέπει να μεταβιβάσει τα εισπραχθέντα ποσά στην Banco de Portugal εντός 10 εργάσιμων ημερών από την αντίστοιχη καταβολή.»

9 Το άρθρο 6 του ΕΚΦΤ προβλέπει τα εξής:

«1. Αν όλα ή ορισμένα από τα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν αντικείμενο της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης συνιστούν τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου, ο συντελεστής του άρθρου 3, παράγραφος 2, στοιχείο b, μειώνεται κατά το ήμισυ για το τμήμα που αντιστοιχεί στους εν λόγω τίτλους.

2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο μείωση του συντελεστή εφαρμόζεται επίσης σε άλλα περιουσιακά στοιχεία υπό τον όρο ότι η αξία τους θα επανεπενδυθεί σε τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης.

3. Σε περίπτωση μερικής επένδυσης, η μείωση του συντελεστή αφορά μόνον το τμήμα της αξίας που επανεπενδύεται.

4. Οι τίτλοι του Πορτογαλικού Δημοσίου που υπάγονται στο καθεστώς που θεσπίζει το παρόν άρθρο πρέπει να παραμείνουν στην κυριότητα του δηλούντος τουλάχιστον για τρία χρόνια από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης και ανεξαρτήτως της ημερομηνίας αποκτήσεώς τους.

5. Η μη τήρηση του ελάχιστου χρόνου κατοχής που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος συνεπάγεται την υποχρέωση καταβολής της διαφοράς σε σχέση με το ποσό που θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν ο γενικός συντελεστής του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο b, πλέον των ανάλογων αντισταθμιστικών τόκων προσαυξημένων κατά 5 ποσοστιαίες μονάδες.»

Η προ της ασκήσεως προσφυγής διαδικασία

10 Κατόπιν καταγγελίας, η Επιτροπή απηύθυνε, στις 19 Δεκεμβρίου 2005, έγγραφο οχλήσεως προς την Πορτογαλική Κυβέρνηση, κρίνοντας ότι το εν λόγω κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ και το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ στο μέτρο που εφάρμοσε, στο πλαίσιο του ΕΚΦΤ, ευνοϊκότερο συντελεστή στην τακτοποίηση των περιουσιακών στοιχείων που συνίστανται σε τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου ή των περιουσιακών στοιχείων που επανεπενδύονται σε τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου το αργότερο μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δηλώσεως φορολογικής τακτοποιήσεως (στο εξής: επίδικο καθεστώς).

11 Με έγγραφο της 27ης Φεβρουαρίου 2006, η Πορτογαλική Δημοκρατία επέστησε την προσοχή σε ένα προκαταρκτικό ζήτημα το οποίο αφορά τη λήξη του ΕΚΦΤ. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, δεδομένης της λήξεως και μη ανανεώσεως του ΕΚΦΤ, και ως εκ τούτου του επίδικου καθεστώτος, έπρεπε να θεωρηθεί ότι η όχληση στερείται αντικειμένου, καθόσον η νομοθεσία της οποίας η διατήρηση σε ισχύ συνιστά παράβαση είχε παύσει να ισχύει. Όσον αφορά την ουσία, το εν λόγω κράτος μέλος

υποστήριξε ότι δεν μπορεί να αποδειχθεί ασυμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης και ότι, εν πάση περιπτώσει, το επίδικο καθεστώς δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος αναγνωρισμένους από το δίκαιο της Ένωσης, ειδικότερα δε από την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

12 Η Επιτροπή δεν πείστηκε από την απάντηση αυτή και στις 11 Μαΐου 2007 απηύθυνε στην Πορτογαλική Δημοκρατία αιτιολογημένη γνώμη με την οποία αμφισβήτησε τη λυσιτέλεια του προκαταρκτικού ζητήματος σχετικά με τη λήξη του ΕΚΦΤ και προσήψε στο εν λόγω κράτος μέλος ότι χορήγησε ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση μόνο στους τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου. Η Επιτροπή κάλεσε την Πορτογαλική Δημοκρατία να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς την εν λόγω αιτιολογημένη γνώμη εντός προθεσμίας δύο μηνών από τη λήψη της.

13 Δεδομένου ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία απάντησε στην εν λόγω αιτιολογημένη γνώμη εμμένοντας στην προηγούμενη θέση της, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί του παραδεκτού

14 Η Πορτογαλική Δημοκρατία φρονεί ότι η προσφυγή που άσκησε η Επιτροπή είναι απαράδεκτη για δύο λόγους. Αφενός, υπάρχει ανακολουθία μεταξύ του εγγράφου οχλήσεως και της αιτιολογημένης γνώμης που μνημονεύονται, αντιστοίχως, στις ανωτέρω σκέψεις 10 και 12 της παρούσας αποφάσεως. Αφετέρου, δεδομένου ότι το ΕΚΦΤ, και ως εκ τούτου το επίδικο καθεστώς, έπαυσε να ισχύει, η εν λόγω προσφυγή στερείται αντικειμένου.

Επί του λόγου του απαραδέκτου που αντλείται από ανακολουθία μεταξύ του εγγράφου οχλήσεως και της αιτιολογημένης γνώμης

— Επιχειρήματα των διαδίκων

15 Κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, οι διευκρινίσεις τις Επιτροπής ότι η φερόμενη παράβαση συνίσταται στην ευνοϊκή μεταχείριση των τίτλων του Πορτογαλικού Δημοσίου σε σύγκριση όχι με άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως επισημάνθηκε με το έγγραφο οχλήσεως της 19ης Δεκεμβρίου, αλλά μόνο με τους τίτλους δημοσίου χρέους άλλων κρατών μελών της Ένωσης και άλλων κρατών μελών της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ παρασχέθηκαν μόλις με την αιτιολογημένη γνώμη της 11ης Μαΐου 2007, ήτοι μετά τη λήξη του επίδικου καθεστώτος το 2005. Επομένως, το αντικείμενο της παραβάσεως όπως περιγράφεται με την εν λόγω αιτιολογημένη γνώμη δεν συμπίπτει με το αντικείμενο του εγγράφου οχλήσεως.

16 Αντιθέτως, η Επιτροπή φρονεί ότι δεν διαπιστώνεται ανακολουθία μεταξύ του εγγράφου οχλήσεως και της αιτιολογημένης γνώμης όσον αφορά το αντικείμενο της φερόμενης παραβάσεως. Με την αιτιολογημένη γνώμη, η Επιτροπή παρέσχε διευκρινίσεις της αιτιάσεως κατόπιν των επιχειρημάτων που προέβαλε η Πορτογαλική Δημοκρατία προς απάντηση στο έγγραφο οχλήσεως, χωρίς ωστόσο τούτο να τροποποιεί καθ' οιονδήποτε τρόπο τις αιτιάσεις που το όργανο αυτό είχε διατυπώσει με το εν λόγω έγγραφο οχλήσεως. Το περιεχόμενο της αιτιάσεως που αποτελεί τον πυρήνα της υπό κρίση προσφυγής περιλαμβάνεται αναγκαστικά στο εν λόγω έγγραφο οχλήσεως.

— Εκτίμηση του Δικαστηρίου

17 Κατά πάγια νομολογία, ο σκοπός της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας έγκειται στο να παρασχεθεί στο οικείο κράτος μέλος η δυνατότητα, αφενός, να

συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης και, αφετέρου, να προβάλει λυσιτελώς τους αμυντικούς του ισχυρισμούς κατά των αιτιάσεων που διατυπώνει η Επιτροπή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2001, C-152/98, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2001, σ. I-3463, σκέψη 23, της 5ης Νοεμβρίου 2002, C-476/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-9855, σκέψη 46, και της 8ης Απριλίου 2008, C-337/05, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2008, σ. I-2173, σκέψη 19).

18 Το νομότυπο της διαδικασίας αυτής συνιστά ουσιώδη εγγύηση που παρέχει η ΣΛΕΕ όχι μόνο για την προστασία των δικαιωμάτων του οικείου κράτους μέλους, αλλά και για να διασφαλιστεί ότι η διαδικασία που θα κινηθεί ενδεχομένως ενώπιον του Δικαστηρίου θα έχει ως αντικείμενο μια σαφώς καθορισμένη διαφορά (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 46, και απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-442/06, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2008, σ. I-2413, σκέψη 22).

19 Εξ αυτού προκύπτει ότι το έγγραφο οχλήσεως έχει ως σκοπό, αφενός, να οριοθετήσει το αντικείμενο της διαφοράς και να παράσχει στο κράτος μέλος που καλείται να υποβάλει τις παρατηρήσεις του τα αναγκαία στοιχεία για την προετοιμασία της άμυνάς του και, αφετέρου, να του δώσει τη δυνατότητα να συμμορφωθεί πριν το Δικαστήριο επιληφθεί της υποθέσεως (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 47, και της 10ης Απριλίου 2008, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 22).

20 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, μολονότι η αιτιολογημένη γνώμη πρέπει μεν να εκθέτει με λογική πληρότητα και λεπτομερώς τους λόγους που οδήγησαν την Επιτροπή να σχηματίσει την πεποίθηση ότι το κράτος μέλος παρέβη κάποια από τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη, το έγγραφο οχλήσεως δεν μπορεί να υπόκειται σε τόσο αυστηρούς όρους ακριβείας, αφού δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατό να περιέχει παρά μόνο μια πρώτη σύντομη περίληψη των αιτιάσεων. Επομένως, τίποτε δεν εμποδίζει την Επιτροπή να εκθέσει λεπτομερώς, με την αιτιολογημένη γνώμη, τις αιτιάσεις που διατύπωσε κατά γενικό τρόπο στο έγγραφο οχλήσεως (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 1984, 74/82, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 1984, σ. 317, σκέψη 20, της 28ης Μαρτίου 1985, 274/83, Επιτροπή κατά Ιταλίας,

Συλλογή 1985, σ. 1077, σκέψη 21, και της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-358/01, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2003, σ. I-13145, σκέψη 29).

21 Εν προκειμένω, το έγγραφο οχλήσεως κατέστησε δυνατό στην Πορτογαλική Δημοκρατία να πληροφορηθεί τη φύση των αιτιάσεων που της απηύθυνε η Επιτροπή παρέχοντας στο εν λόγω κράτος μέλος τη δυνατότητα να υπερασπίσει τον εαυτό του. Αληθεύει ότι, με το έγγραφο οχλήσεως, η Επιτροπή συνέκρινε την ευνοϊκή μεταχείριση των τίτλων δημοσίου χρέους του Πορτογαλικού Δημοσίου σε σχέση με τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που απαριθμούνται στο ΕΚΦΤ, ενώ, με την αιτιολογημένη γνώμη, το εν λόγω θεσμικό όργανο αντιπαρέβαλε τους τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου μόνο με τους τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως άλλων κρατών μελών της Ένωσης και άλλων κρατών μελών της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Εντούτοις, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 21 των προτάσεών του, δεν πρέπει να λησμονείται ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αποτελούν έννοια γενικότερη από εκείνη των τίτλων δημοσίου χρέους εκδιδόμενων από κράτη, την οποία αναγκαστικά συμπεριλαμβάνει.

22 Επομένως, η Επιτροπή απλώς διευκρίνισε, με την αιτιολογημένη γνώμη, τις αιτιάσεις που είχε εκθέσει με το έγγραφο οχλήσεως. Πράττοντας τούτο, το εν λόγω θεσμικό έγγραφο οριοθέτησε το αντικείμενο της διαφοράς στη διαφορετική μεταχείριση των τίτλων δημοσίου χρέους του Πορτογαλικού Δημοσίου σε σχέση με τους τίτλους δημοσίου χρέους που εκδίδουν άλλα κράτη μέλη της Ένωσης και άλλα κράτη μέλη της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, χωρίς να το διευρύνει (βλ., συναφώς, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1999, C-365/97, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1999, σ. I-7773, σκέψη 25, και, κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Μαΐου 2006, C-221/04, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2006, σ. I-4515, σκέψη 33).

23 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί ο λόγος απαραδέκτου που αντλείται από ανακολουθία μεταξύ του εγγράφου οχλήσεως και της αιτιολογημένης γνώμης και ο οποίος προβλήθηκε από την Πορτογαλική Δημοκρατία.

Επί του λόγου απαραδέκτου που αντλείται από έλλειψη αντικειμένου της προσφυγής

— Επιχειρήματα των διαδίκων

24 Η Πορτογαλική Δημοκρατία προβάλλει ότι η προσφυγή είναι απαράδεκτη λόγω ελλείψεως αντικειμένου. Το ΕΚΦΤ εφαρμόστηκε για ελάχιστο χρονικό διάστημα, αυτός δε ο χρονικός περιορισμός είναι κεφαλαιώδους σημασίας αν ληφθεί υπόψη ο σκοπός τον οποίο εξυπηρετεί, ήτοι να παρακινήσει τους φορολογούμενους να τακτοποιήσουν αυθόρμητα τη φορολογική τους κατάσταση.

25 Όμως, η προσφυγή κατά παραβάσεως του άρθρου 226 ΕΚ είναι απαράδεκτη όταν η παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης έχει παύσει κατά τη λήξη της προθεσμίας που τάσσει η αιτιολογημένη γνώμη. Τούτο ισχύει εν προκειμένω, δεδομένου ότι κατά το τέλος του 2005 δεν υπήρχε πλέον δυνατότητα εφαρμογής του επίδικου καθεστώτος. Συγκεκριμένα, για να χορηγηθεί το προνόμιο του εν λόγω καθεστώτος απαραίτητη προϋπόθεση ήταν η καταβολή του οφειλόμενου ποσού σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη φορολογική νομοθεσία, πράγμα που, κατά το άρθρο 5, παράγραφοι 2 και 3, του ΕΚΦΤ, έπρεπε να γίνει το αργότερο εντός δέκα εργασίμων ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης, η οποία έπρεπε να πραγματοποιηθεί το αργότερο στις 16 Δεκεμβρίου 2005.

26 Εν προκειμένω, δεν παρατηρείται κάποια διαρκής κατάσταση. Συγκεκριμένα, η συνολική καταβολή ενός μεγαλύτερου ή μικρότερου ποσού αποτελεί στιγμιαίο γεγονός. Το χρηματοοικονομικό μειονέκτημα των προσώπων στα οποία δεν κατέστη δυνατό να χορηγηθεί το προνόμιο της ευνοϊκότερης μεταχείρισης παύει κατά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιείται η καταβολή του ποσού που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή που προβλέπει το ΕΚΦΤ. Αυτός είναι και ο από νομικής απόψεως κρίσιμος χρόνος για την εξέταση του ζητήματος αν η φερόμενη παράβαση εξάντλησε όλα τα αποτελέσματά της πριν τη λήξη της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη.

27 Προς στήριξη της θέσεώς της, η Πορτογαλική Δημοκρατία επικαλείται, μεταξύ άλλων, τη σκέψη 73 της αποφάσεως της 4ης Μαΐου 2006, C-508/03, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2006, σ. I-3969), κατά την οποία προσφυγή με την οποία ζητείται η διαπίστωση παραβάσεως η οποία, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη, δεν υφίσταται πλέον είναι απαράδεκτη ως στερούμενη αντικειμένου.

28 Αντιθέτως, η Επιτροπή φρονεί ότι η υπό κρίση προσφυγή είναι παραδεκτή.

29 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν έπαυσε οικειοθελώς τη φερόμενη παράβαση προς αποκατάσταση της νομιμότητας. Το ΕΚΦΤ έπαυσε να ισχύει διότι το καθεστώς αυτό, εξαρχής και εκ φύσεως, ήταν προσωρινό. Η διαδικασία παραβάσεως μπορεί να συνεχιστεί προκειμένου να διαπιστωθεί αν κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει, ακόμα και αν η επίμαχη κατάσταση έχει αρθεί, εφόσον εξακολουθεί να υφίσταται συμφέρον να συνεχιστεί η εν λόγω διαδικασία. Κατά την Επιτροπή, τέτοιο συμφέρον μπορεί να υφίσταται ειδικότερα όταν τα αποτελέσματα προσωρινού μέτρου έχουν διαρκή χαρακτήρα. Τα πρόσωπα που δεν είχαν τη δυνατότητα να τύχουν του πλεονεκτήματος της ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης περιέρχονται σε δυσμενέστερη οικονομική κατάσταση από εκείνα στα οποία παρασχέθηκε η δυνατότητα αυτή. Το αποτέλεσμα είναι διαρκές εφόσον διατηρείται, ακόμα και όταν δεν επαναλαμβάνεται.

30 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή πρόσθεσε ότι ο διαρκής χαρακτήρας των αποτελεσμάτων του επίδικου καθεστώτος αποδεικνύεται από ένα πρόσθετο στοιχείο, ήτοι την υποχρέωση που έχουν οι κάτοχοι τίτλων δημοσίου χρέους του Πορτογαλικού Δημοσίου οι οποίοι επιθυμούν να τύχουν εφαρμογής του ευνοϊκότερου συντελεστή τακτοποίησης που τους χορηγεί το ΕΚΦΤ να διατηρήσουν στην κατοχή τους τους εν λόγω τίτλους για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών ετών από την υποβολή της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 4, του ΕΚΦΤ.

— Εκτίμηση του Δικαστηρίου

31 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα την κατάσταση του κράτους μέλους κατά τη λήξη της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-525/03, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2005, σ. I-9405, σκέψη 14, και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-456/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2007, σ. I-10517, σκέψη 15).

32 Εν προκειμένω, η προθεσμία που τάχθηκε στην Πορτογαλική Δημοκρατία με την αιτιολογημένη γνώμη για τη συμμόρφωσή της προς τη γνώμη αυτή έληξε κατά τη διάρκεια του Ιουλίου του 2007.

33 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον, κατά τον χρόνο εκείνο, το επίδικο καθεστώς εξακολουθούσε να παράγει αποτελέσματα (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 16, προπαρατεθείσα απόφαση της 18ης Μαΐου 2006, Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 25, και προπαρατεθείσα απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 16).

34 Συναφώς, από το ΕΚΦΤ προκύπτει ότι το προνόμιο του καθεστώτος αυτού παρεχόταν υπό την προϋπόθεση της καταβολής του οφειλόμενου για τη φορολογική τακτοποίηση ποσού, πράγμα που έπρεπε να γίνει εντός δέκα εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης. Η υποβολή της δήλωσης αυτής έπρεπε να πραγματοποιηθεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5, παράγραφος 2, του ΕΚΦΤ, στις 16 Δεκεμβρίου 2005 το αργότερο.

35 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι οι τίτλοι δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου τους οποίους κατείχαν φορολογούμενοι που επιθυμούσαν να τύχουν της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης, έπρεπε, κατά το άρθρο 6, παράγραφοι 4 και 5, του ΕΚΦΤ, να παραμείνουν στην κατοχή των τελευταίων για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών ετών από την υποβολή της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης,

ανεξαρτήτως της ημερομηνίας αποκτήσεώς τους, άλλως οι εν λόγω φορολογούμενοι όφειλαν να καταβάλουν τη διαφορά μεταξύ του ποσού που αντιστοιχούσε στην εφαρμογή του γενικού συντελεστή τακτοποίησης και του ποσού που είχαν καταβάλει βάσει του ευνοϊκού συντελεστή, πλέον αντισταθμιστικών τόκων προσαυξημένων κατά 5 ποσοστιαίες μονάδες.

36 Επομένως, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 49 των προτάσεών του, το όφελος από την ευνοϊκή μεταχείριση δεν ήταν δυνατό να επέλθει πλήρως παρά μόνο μετά την παρέλευση των τριών ετών από την υποβολή της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης, ήτοι μεταξύ του τέλους του μηνός Ιουλίου του 2008, το νωρίτερο, και της 16ης Δεκεμβρίου 2008, το αργότερο.

37 Προστίθεται επίσης ότι το άρθρο 6, παράγραφος 5, του ΕΚΦΤ παρείχε στο εν λόγω κράτος μέλος τη δυνατότητα να εφαρμόσει, πέραν της περιόδου εφαρμογής του ΕΚΦΤ, τον γενικό συντελεστή του 5 %, πλέον αντισταθμιστικών τόκων, στους φορολογούμενους που μεταβίβασαν τους τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου, η κατοχή των οποίων είχε δικαιολογήσει την εφαρμογή του ειδικού συντελεστή του 2,5 %, κατά τον χρόνο των τριών ετών του άρθρου, παράγραφος 4, του ΕΚΦΤ. Επομένως, μέχρι τις 16 Δεκεμβρίου 2008, η Πορτογαλική Δημοκρατία είχε την ευχέρεια να αντιμετωπίζει διαφορετικά τους φορολογούμενους που μεταβίβασαν τους τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου σε σχέση με εκείνους που διατηρούσαν τους εν λόγω τίτλους στην κυριότητά τους. Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι η ευχέρεια αυτή εξακολουθούσε να υφίσταται κατά τον χρόνο λήξεως της προθεσμίας που είχε ταχθεί για τη συμμόρφωση προς την αιτιολογημένη γνώμη.

38 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το επίδικο καθεστώς εξακολουθούσε να παράγει τα αποτελέσματά του κατά τη λήξη της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη.

39 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστήριξε, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή δεν της προσάπτει ότι επέβαλε υποχρέωση διατηρήσεως των τίτλων δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου για περίοδο τριών ετών, η οποία οδήγησε στην εφαρμογή του ευνοϊκού συντελεστή τακτοποίησης,

αλλά απλώς ότι της ζητεί να εκτείνει την ευνοϊκή μεταχείριση στους κατόχους τίτλων που εκδίδουν άλλα κράτη μέλη της Ένωσης ή κράτη μέλη της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Κατά το καθού κράτος μέλος όμως, η επίμαχη υποχρέωση δεν συνιστά πλεονέκτημα, αλλά βάρος για τους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους.

40 Επισημαίνεται ωστόσο ότι αυτή η επιχειρηματολογία της Πορτογαλικής Δημοκρατίας δεν είναι λυσιτελής για να καθοριστεί αν το επίδικο καθεστώς είχε εξαντλήσει ή όχι όλα τα αποτελέσματά του κατά τη λήξη της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη.

41 Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η Επιτροπή έχει ως αποστολή να μεριμνά αυτεπαγγέλτως και προς το γενικό συμφέρον για την εφαρμογή, από τα κράτη μέλη, του δικαίου της Ένωσης και να διαπιστώνει τυχόν παραβάσεις των υποχρεώσεων που απορρέουν από το δίκαιο αυτό, με σκοπό την παύση τους (βλ. αποφάσεις της 1ης Φεβρουαρίου 2001, C-333/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-1025, σκέψη 23, και της 2ας Ιουνίου 2005, C-394/02, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2005, σ. I-4713, σκέψη 15). Εν προκειμένω, η Επιτροπή ορθώς αρκείται να ζητήσει από το Δικαστήριο να διαπιστώσει την ύπαρξη της φερόμενης παραβάσεως και να καλέσει την Πορτογαλική Δημοκρατία να παύσει την παράβαση αυτή χωρίς να την υποχρεώσει, όπως υποστηρίζει το κράτος μέλος αυτό, να υιοθετήσει ορισμένη συμπεριφορά προς αποκατάσταση της φερόμενης ως διασαλευθείσας νομιμότητας.

42 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, και χωρίς να απαιτείται να αποφανθεί το Δικαστήριο επί του επιχειρήματος της Επιτροπής ότι το χρηματοοικονομικό μειονέκτημα των προσώπων που δεν κατέστη δυνατόν να τύχουν της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης σε σχέση με εκείνα στα οποία παρασχέθηκε η δυνατότητα αυτή συνιστά, ως τέτοιο, διαρκές αποτέλεσμα του επίδικου καθεστώτος, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω καθεστώς εξακολουθούσε να παράγει αποτελέσματα κατά τον χρόνο που είναι κρίσιμος για την εκτίμηση του παραδεκτού της προσφυγής, οπότε πρέπει να απορριφθεί ο λόγος που αντλείται από έλλειψη αντικειμένου της προσφυγής αυτής.

Επί της ουσίας

Επιχειρήματα των διαδίκων

43 Η Επιτροπή προσάπτει στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι παρέβη το άρθρο 56 ΕΚ και το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ καθόσον επιφύλαξε, στο πλαίσιο του ΕΚΦΤ, ευνοϊκή μεταχείριση των τίτλων δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου.

44 Η Επιτροπή επισημαίνει ότι τα άρθρα 2 και 6 του ΕΚΦΤ προέβλεπαν ότι ο συντελεστής του 5 %, που εφαρμόζεται στην αξία των περιλαμβανόμενων στη δήλωση φορολογικής τακτοποίησης περιουσιακών στοιχείων, μειώνεται στο 2,5 % όσον αφορά είτε περιουσιακά στοιχεία συνιστάμενα σε τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου είτε σε άλλα περιουσιακά στοιχεία, εφόσον η αξία τους έχει επανεπενδυθεί σε τέτοιους τίτλους πριν την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δηλώσεως.

45 Η Επιτροπή, μολονότι δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι οι εκδιδόμενοι από τα κράτη τίτλοι δημοσίου χρέους δύνανται να τυγχάνουν ευνοϊκής μεταχείρισης, εντούτοις, θεωρεί ότι ο χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται μόνο σε περιουσιακά στοιχεία που τακτοποιούνται και συνίστανται σε τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορευόμενο από το άρθρο 56 ΕΚ, στο μέτρο που οι φορολογούμενοι οι οποίοι θα μπορούσαν να αντλήσουν όφελος από την εφαρμογή του ΕΚΦΤ αποθαρρύνονται από το να διατηρούν τα τακτοποιημένα περιουσιακά τους στοιχεία υπό άλλη μορφή πλην των τίτλων του Πορτογαλικού Δημοσίου. Κατά την Επιτροπή, που παραπέμπει στην απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 70), εθνική φορολογική διάταξη που δύναται να αποτρέψει τους φορολογούμενους από το να πραγματοποιούν επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ. Το θεσμικό αυτό όργανο φρονεί ότι ο περιορισμός αυτός δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, ΕΚ.

46 Προς στήριξη της θέσεώς της, η Επιτροπή επικαλείται την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψεις 43 και 44). Δεν υφίσταται αντικειμενικός δικαιολογητικός λόγος για την εφαρμογή δύο διαφορετικών συντελεστών τακτοποίησης, στο μέτρο που όλοι οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι βρίσκονται σε πανομοιότυπη θέση, χαρακτηριζόμενη από τη βούλησή τους να τακτοποιήσουν τη φορολογική τους κατάσταση.

47 Με το υπόμνημά της απαντήσεως, η Επιτροπή προσθέτει ότι η οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις (ΕΕ L 157, σ. 38), δεν μπορεί να δικαιολογήσει την ευνοϊκή μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους τίτλους που εκδίδει το Πορτογαλικό Δημόσιο.

48 Η Πορτογαλική Δημοκρατία εκτιμά ότι το επίδικο καθεστώς δικαιολογείται από τον σκοπό γενικού συμφέροντος που επιδιώκει, και ο οποίος συνίσταται στην πάταξη της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Στο πλαίσιο αυτό, το εν λόγω κράτος μέλος προβάλλει, προς στήριξη των επιχειρημάτων του, το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, ΕΚ, διευκρινίζοντας ταυτόχρονα ότι το επίδικο καθεστώς ικανοποιεί επίσης τις απαιτήσεις της παραγράφου 3 του εν λόγω άρθρου, ενώ παραπέμπει επιπλέον στην έννοια των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος, επικαλούμενο την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz (Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψη 27).

49 Η Πορτογαλική Δημοκρατία υπενθυμίζει ότι το ΕΚΦΤ θεσπίστηκε ενόψει της φορολογικής τακτοποίησης περιουσιακών στοιχείων που είχαν αποκρυβεί από τις φορολογικές αρχές της Πορτογαλίας. Στο πλαίσιο αυτό, η καταβολή ποσού αντιστοιχούντος σε συντελεστή 2,5 % ή 5 % αποτελούσε στην πράξη «έξοδα τακτοποίησης» της φορολογικής καταστάσεως των ενδιαφερομένων προσώπων. Ως εκ τούτου, η καταβολή αυτή αποτελούσε ένα είδος αντισταθμιστικής αποζημίωσης που κατέστησε δυνατή την απόσβεση των φορολογικών υποχρεώσεων έναντι του Πορτογαλικού Δημοσίου όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία που περιελήφθησαν στη δήλωση.

50 Συνεπώς, η λειτουργία αυτή αποζημιώσεως δικαιολογεί να προβλέπεται μειωμένο κόστος μόνο για τους τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου, εφόσον, στο πλαίσιο του ΕΚΦΤ, συνεκτιμήθηκαν οι φορολογικές εισπράξεις

του συγκεκριμένου κράτους μέλους οι οποίες προέκυψαν από την τακτοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων που αφορούσαν τα οικεία περιουσιακά στοιχεία. Επομένως, το Πορτογαλικό Δημόσιο προέβη στην έμμεση διάθεση φορολογικών εσόδων που του ανήκαν.

51 Επιπλέον, η προοπτική μειώσεως του συντελεστή μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη μαζικότερη υπαγωγή στο καθεστώς του ΕΚΦΤ, με αποτέλεσμα την αποτελεσματικότερη συμβολή στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

52 Επομένως, το επίδικο καθεστώς είναι συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης και ανάλογο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό στο μέτρο που περιορίστηκε σε μια σαφώς προσδιοριζόμενη κατηγορία τίτλων και σε καμία περίπτωση δεν προκάλεσε κατακερματισμό των αγορών.

53 Η Πορτογαλική Δημοκρατία στηρίζεται επίσης στην οδηγία 2003/48. Δεδομένου ότι η οδηγία αυτή δέχτηκε αυτού του είδους τη διαφοροποίηση για τα εμπορεύσιμα χρεόγραφα που εκδίδονται από το Δημόσιο, ευλόγως θα είχε κριθεί επίσης θεμιτό να προβλεφθεί, στο πλαίσιο της θεσπίσεως του ΕΚΦΤ, ευνοϊκή μεταχείριση των τίτλων εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

— Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

54 Υπενθυμίζεται ότι μέτρα επιβαλλόμενα από κράτος μέλος που είναι ικανά να αποθαρρύνουν τους κατοίκους του από το να συνάπτουν δάνεια ή να προβαίνουν σε επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη συνιστούν περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας

των κεφαλαίων, υπό την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 10, της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer, Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 26, καθώς και της 14ης Οκτωβρίου 1999, C-439/97, Sandoz, Συλλογή 1999, σ. I-7041, σκέψη 19).

55 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι οι φορολογούμενοι που κατείχαν τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου μπορούσαν να τύχουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης, προβλεπόμενης στο άρθρο 6, παράγραφος 1, του ΕΚΦΤ, σε σχέση με τους φορολογούμενους που κατείχαν τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως άλλων κρατών μελών. Συγκεκριμένα, ενώ οι τελευταίοι όφειλαν να καταβάλουν ποσό που αντιστοιχούσε στην εφαρμογή συντελεστή 5 % επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονταν στη δήλωσή τους φορολογικής τακτοποίησης, οι φορολογούμενοι που είχαν επενδύσει σε τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου υπάγονταν μόνο σε μειωμένο συντελεστή 2,5 % για το τμήμα των περιουσιακών τους στοιχείων που συνίστατο σε τέτοιους τίτλους. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του ΕΚΦΤ, ο εν λόγω μειωμένος συντελεστής εφαρμοζόταν επίσης σε οποιοδήποτε άλλο δηλωθέν περιουσιακό στοιχείο υπό τον όρο ότι η αξία του είχε επανεπενδυθεί σε τίτλους του Πορτογαλικού Δημοσίου κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογικής τακτοποίησης.

56 Επομένως, το επίδικο καθεστώς προέβλεπε διαφορετική μεταχείριση, αναλόγως του αν οι φορολογούμενοι κατείχαν τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου ή τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως άλλων κρατών μελών, μεταχείριση η οποία ήταν δυσμενέστερη για τους φορολογούμενους της δεύτερης κατηγορίας. Ως εκ τούτου, η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι ικανή να αποθαρρύνει τους φορολογούμενους από το να επενδύσουν σε τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως άλλων κρατών μελών ή να διατηρήσουν στην κατοχή τους τέτοιους τίτλους.

57 Εξ αυτού συνάγεται ότι το επίδικο καθεστώς συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων την οποία απαγορεύει, καταρχήν, το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

— Επί του λόγου που δικαιολογεί τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

58 Πρέπει να εξετασθεί αν ο διαπιστωθείς περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά από θεμιτά συμφέροντα που αναγνωρίζει το δίκαιο της Ένωσης.

59 Όπως επανειλημμένως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να περιοριστεί μόνον αν δικαιολογείται από έναν από τους λόγους που απαριθμούνται στο άρθρο 58 ΕΚ ή από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 4ης Ιουνίου 2002, C-367/98, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2002, σ. I-4731, σκέψη 49, και της 14ης Φεβρουαρίου 2008, C-274/06, Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 35).

60 Δεν αμφισβητείται ότι οι σκοποί που συνίστανται στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και τους οποίους επικαλείται η Πορτογαλική Δημοκρατία μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., συναφώς, όσον αφορά την πάταξη της φοροαποφυγής, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 39, και, όσον αφορά την πάταξη της φοροδιαφυγής, απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 55).

61 Εντούτοις, ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων πρέπει επίσης να είναι πρόσφορος για τη διασφάλιση της επίτευξης των σκοπών αυτών και να μην υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξή τους (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 57).

62 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, ακόμα και αν υποτεθεί ότι η φορολογική τακτοποίηση που έθεσε σε εφαρμογή το ΕΚΦΤ συνέβαλε, κατά τρόπο γενικό, στην επίτευξη των σκοπών της πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, προκύπτει ότι

το επίδικο καθεστώς, προβλέποντας διαφορετική μεταχείριση των τίτλων δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου σε σχέση με τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως άλλων κρατών μελών, δεν τηρεί τις απαιτήσεις αυτές.

63 Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται ότι το επίδικο καθεστώς προέβλεπε, στο πλαίσιο της εν λόγω φορολογικής τακτοποίησης, την εφαρμογή διαφορετικών συντελεστών τακτοποίησης αναλόγως του αν τα δηλούμενα περιουσιακά στοιχεία αποτελούσαν τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου ή τίτλους δημοσίου χρέους εκδόσεως άλλων κρατών μελών, ενώ οι λοιποί κανόνες του ΕΚΦΤ που είχαν εφαρμογή στους φορολογούμενους που επιθυμούσαν να τακτοποιήσουν τη φορολογική τους κατάσταση εφαρμόζονταν ανεξαρτήτως του κράτους προελεύσεως των περιουσιακών στοιχείων.

64 Όσον αφορά το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι η διαφορά των συντελεστών τακτοποίησης δικαιολογείται από το γεγονός ότι η καταβολή του ποσού που αντιστοιχούσε στον συντελεστή αυτό συνιστά αντισταθμιστική αποζημίωση η οποία δύναται, κατ' ουσίαν, να είναι μεγαλύτερη για τις τακτοποιούμενες επενδύσεις που αφορούν τίτλους εκδόσεως άλλων κρατών μελών, τούτο ισοδυναμεί στην πράξη, όπως υπογράμμισε και ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 89 των προτάσεών του, με προσπάθεια δικαιολογήσεως ενός συνεπαγομένου περιορισμούς για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μέτρου με την επίκληση της επιδιώξεως σκοπού οικονομικής φύσεως, ήτοι του σκοπού που συνίσταται στην αντιστάθμιση της απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος.

65 Συναφώς, αρκεί η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, σκοπός αμιγώς οικονομικής φύσεως δεν μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας διασφαλιζόμενης από τη Συνθήκη (βλ., συναφώς, απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-120/95, Decker, Συλλογή 1998, σ. I-1831, σκέψη 39· προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψη 48, και απόφαση της 8ης Ιουλίου 2010, C-171/08, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2010, σ. I-6817, σκέψη 71).

66 Όσον αφορά το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι η οδηγία 2003/48 μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ εμπορεύσιμων χρεογράφων

που εκδίδονται από το Δημόσιο και παρόμοιων χρεογράφων που εκδίδονται από ιδιώτες, διαπιστώνεται ότι, ακόμα και αν υποτεθεί ότι η εν λόγω οδηγία επιτρέπει την καθιέρωση τέτοιου καθεστώτος διαφορετικής μεταχείρισης, εντούτοις τούτο δεν δύναται να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ τίτλων της ίδιας φύσεως, ήτοι, εν προκειμένω, τίτλων δημοσίου χρέους εκδόσεως του Πορτογαλικού Δημοσίου, αφενός, και άλλων κρατών μελών, αφετέρου.

67 Επομένως, ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που συνεπάγεται το επίδικο καθεστώς δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τους λόγους που επικαλείται η Πορτογαλική Δημοκρατία.

68 Κατά το μέτρο που οι διατάξεις του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ (βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, C-521/07, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2009, σ. I-4873, σκέψη 33, και της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-562/07, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2009, σ. I-9553, σκέψη 67), όλες οι προηγηθείσες διαπιστώσεις μπορούν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση προσφυγής, να ισχύσουν mutatis mutandis και ως προς το εν λόγω άρθρο 40.

69 Ως εκ τούτου, η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να κριθεί βάσιμη.

70 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, καθόσον προέβλεψε, στο πλαίσιο του ΕΚΦΤ που θέσπισε με τον νόμο 39-Α/2005, ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για τους τίτλους δημοσίου χρέους που εκδίδονται αποκλειστικά από το Πορτογαλικό Δημόσιο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

71 Σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί η Πορτογαλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα και η τελευταία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Πορτογαλική Δημοκρατία, καθόσον προέβλεψε, στο πλαίσιο του εξαιρετικού καθεστώτος φορολογικής τακτοποιήσεως περιουσιακών στοιχείων που δεν ευρίσκονται σε πορτογαλικό έδαφος στις 31 Δεκεμβρίου 2004 («regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004») που θέσπισε με τον νόμο 39-A/2005, της 29ης Ιουλίου 2005, ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για τους τίτλους δημοσίου χρέους που εκδίδονται αποκλειστικά από το Πορτογαλικό Δημόσιο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ενιαίο Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.

2) Καταδικάζει την Πορτογαλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)