DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 7 april 2011*

I mål C-20/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 15 januari 2009,

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

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes, C. Guerra Santos och J. Menezes Leitão, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

* Rättegångsspråk: portugisiska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Arabadjiev, A. Rosas (referent), U. Lõhmus och P. Lindh,

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 maj 2010,

och efter att den 17 juni 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i Avtalet om europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att, beträffande den möjlighet till rättelse av beskattningen som införts genom lag nr 39-A/2005 av den 29 juli 2005

(*Diàrio da República* I, serie A, nr 145, av den 29 juli 2005), föreskriva en skattemässigt förmånlig behandling enbart för portugisiska statspapper.

Tillämpliga bestämmelser

EES-avtalet

2 I artikel 40 i EES-avtalet föreskrivs följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstaterna [i Europeiska gemenskapen] eller [staterna i Europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA)] och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

3 Nämnda bilaga XII, med rubriken ”Fri rörlighet för kapital”, innehåller en hänvisning till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

Den nationella lagstiftningen

4 De särskilda bestämmelserna om rättelse av beskattningen beträffande tillgångar utanför Portugal per 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, nedan kallad de särskilda bestämmelserna om rättelse) antogs genom lag nr 39-A/2005.

5 I artikel 1 de särskilda bestämmelserna om rättelse anges följande:

”[De särskilda bestämmelserna om rättelse] är tillämpliga på tillgångar utanför Portugal per den 31 december 2004 bestående i banktillgodohavanden, bankcertifikat, värdepapper och andra finansiella instrument, såsom försäkringsbrev inom ’livförsäkringsdelen’ kopplad till investeringsfonder samt kapitaltransaktioner inom ’livförsäkringsdelen’.”

6 Enligt artikel 2.1 i de särskilda bestämmelserna om rättelse är bestämmelserna tillämpliga på fysiska personer som har sådana tillgångar som anges i artikel 1.

7 I artikel 2.2 i de särskilda bestämmelserna om rättelse föreskrivs följande:

”För en tillämpning av förevarande bestämmelser ska den skattskyldige

a) inge en sådan rättelse av beskattningen som anges i artikel 5,

b) erlägga ett belopp som motsvarar en skattesats på fem procent på värdet av de tillgångar som angetts enligt första punkten.”

8 Artikel 5 i de särskilda bestämmelserna om rättelse har följande lydelse:

”1. En sådan rättelse av beskattningen som det hänvisas till i artikel 2.2 a ska följa den modell som godkänts genom finansministerns förordning och ska åtföljas av styrkande handlingar som utvisar äganderätten och depåkontot eller registreringen avseende de tillgångar som angetts i rättelsen.

2. En rättelse av beskattningen ska inges till Banco de Portugal eller någon annan bank som är etablerad i Portugal senast den 16 december 2005.

3. Betalningen av det belopp som anges i artikel 2.2 b ska göras till de institutioner som anges i andra punkten [till förevarande artikel] i samband med ingivandet av den rättelse som anges i [artikel 2.2 a] eller inom 10 arbetsdagar räknat från och med mottagandet av nämnda rättelse.

4. I samband med betalningen utställer det aktuella bankinstitutet till den som ingett rättelsen och i dennes namn en handling som visar att rättelsen och tillhörande betalning skett.

5. Utöver vad som föreskrivs i förevarande lag, får en rättelse av beskattningen inte i något fall användas som indicium eller bevis som beaktas i ett skatteförfarande, straffförfarande eller förfarande avseende någon form av överträdelse, då berörda banker ska garantera sekretessen för de uppgifter som lämnats.

6. För det fall ingivandet av rättelsen och betalningen inte sker direkt till Banco de Portugal, ska den bank som mottagit rättelsen skicka densamma och en kopia på bevishandlingen till Banco de Portugal inom 10 arbetsdagar från och med dagen för ingivandet av rättelsen.

7. I det fall som avses i punkt 6, ska den aktuella banken överföra mottagna belopp till Banco de Portugal inom tio arbetsdagar från och med betalningen i fråga."

9 Artikel 6 i de särskilda bestämmelserna om rättelse har följande lydelse:

"1. För det fall samtliga eller några av de tillgångar som är föremål för rättelsen av beskattningen består av portugisiska statspapper, ska den skattesats som föreskrivs i artikel 2.2 b minskas till hälften för den del som belöper sig på dessa statspapper.

2. Den minskning av skattesatsen som föreskrivs i föregående punkt är även tillämplig på andra tillgångar, om värdet på tillgångarna återinvesteras i portugisiska statspapper före dagen för ingivandet av rättelsen av beskattningen.

3. För det fall det sker en återinvestering till viss del, tillämpas minskningen av skattesatsen enbart på den del av värdet som återinvesterats.

4. De portugisiska statspapper som omfattas av bestämmelserna i förevarande artikel måste innehas av den person som ingett rättelsen under minst tre år räknat från och med dagen för ingivandet av rättelsen av beskattningen, och detta oberoende av när de förvärvats.

5. För det fall minimiperioden för innehavet enligt föregående punkt inte iakttas utgår betalning av mellanskillnaden i förhållande till det belopp som följer av en tillämpning av skattesatsen enligt artikel 2.2 b, jämte en tilläggsavgift motsvarande ett tillägg på fem procentenheter."

Det administrativa förfarandet

10 Efter att ha mottagit ett klagomål skickade kommissionen den 19 december 2005 en formell underrättelse till Republiken Portugal, i vilken den hävdade att denna medlemsstat hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet genom att Republiken Portugal i enlighet med de särskilda bestämmelserna om rättelse tillämpade en förmånligare skattesats när det gäller rättelse av beskattningen av tillgångar som består av portugisiska statspapper eller tillgångar som återinvesterats i portugisiska statspapper senast fram till och med dagen för ingivandet av rättelsen av beskattningen (nedan kallade de omtvistade bestämmelserna).

11 I en skrivelse av den 27 februari 2006 framförde Republiken Portugal en prejudiciell fråga angående det förhållandet att de särskilda bestämmelserna om rättelse hade upphört att gälla. Med hänsyn till att de särskilda bestämmelserna om rättelse hade upphört att gälla och att giltigheten inte hade förlängts, vilket således även gällde de omtvistade bestämmelserna, ansåg Republiken Portugal att den formella underrättelsen saknade föremål, eftersom den lagstiftning som låg till grund för fördragsbrottet inte längre existerade. I materiellt hänseende ansåg Republiken Portugal att det inte

kunde anses föreligga någon oförenlighet med unionsrätten och att de omtvistade bestämmelserna under alla omständigheter var motiverade av sådana hänsyn till allmänintresset som erkänns enligt unionsrätten, bland annat målet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

12 Kommissionen, som inte var nöjd med detta svar, riktade den 11 maj 2007 ett motiverat yttrande till Republiken Portugal, i vilket den bestred relevansen av den prejudiciella fråga som avsåg det förhållandet att de särskilda bestämmelserna om rättelse hade upphört att gälla, och i vilket den kritiserade denna medlemsstat för att förbehålla enbart portugisiska statspapper en skattemässigt förmånlig behandling. Kommissionen anmodade Republiken Portugal att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa det motiverade yttrandet inom två månader från mottagandet av detsamma.

13 Republiken Portugal vidhöll i sitt svar på det motiverade yttrandet sin tidigare ståndpunkt. Kommissionen beslutade därför att väcka förevarande talan.

Talan

Upptagande till sakprövning

14 Republiken Portugal har anfört två grunder till stöd för varför den anser att den talan som väckts av kommissionen inte kan upptas till sakprövning. För det första föreligger det en bristande överensstämmelse mellan den formella underrättelsen och det motiverade yttrandet, vilka angetts ovan i punkterna 10 respektive 12 i förevarande dom. För det andra är talan utan föremål med hänsyn till att de särskilda bestämmelserna om rättelse, och således de omtvistade bestämmelserna, har upphört att gälla.

Huruvida det föreligger ett rättegångshinder på grund av bristande överensstämmelse mellan den formella underrättelsen och det motiverade yttrandet

– Parternas argument

15 Republiken Portugal har uppgett att det var först i och med det motiverade yttrandet som skickades den 11 maj 2007, det vill säga efter det att de omtvistade bestämmelserna hade upphört att gälla år 2005, som kommissionen förklarade att det påstådda fördragsbrottet bestod i den förmånliga behandlingen av portugisiska statspapper, inte i förhållande till andra tillgångar såsom angavs i den formella underrättelsen som skickades den 19 december 2005, utan i förhållande till statspapper som utgivits av andra medlemsstater eller stater som är parter till EES-avtalet. Föremålet för fördragsbrottet såsom det angavs i det aktuella motiverade yttrandet överensstämmer således inte med föremålet såsom det angavs i nämnda formella underrättelse.

16 Kommissionen anser däremot att det inte föreligger någon bristande överensstämmelse mellan den formella underrättelsen och det motiverade yttrandet i fråga, såvitt avser föremålet för det påstådda fördragsbrottet. Det var med anledning av argument som Republiken Portugal hade framfört i sitt svar på den formella underrättelsen som kommissionen närmare redogjorde för sina anmärkningar i det motiverade yttrandet, utan att detta på något sätt förändrade de anmärkningar som hade framförts i den aktuella formella underrättelsen. Innehållet i den anmärkning som ligger till grund för förevarande talan hade med nödvändighet redan angetts i den formella underrättelsen.

– Domstolens bedömning

17 Det följer av rättspraxis att syftet med det administrativa förfarandet är att ge den berörda medlemsstaten möjlighet att dels fullgöra sina skyldigheter enligt

unionsrätten, dels på ett ändamålsenligt sätt bemöta de anmärkningar som framställts av kommissionen (se, bland annat, dom av den 10 maj 2001 i mål C-152/98, kommissionen mot Nederländerna, REG 2001, s. I-3463, punkt 23, av den 5 november 2002 i mål C-476/98, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-9855, punkt 46, och av den 8 april 2008 i mål C-337/05, kommissionen mot Italien, REG 2008, s. I-2173, punkt 19).

18 Ett korrekt genomförande av det administrativa förfarandet utgör en grundläggande garanti som åsyftas genom Fördraget om europeiska unionens funktionssätt, inte bara som ett skydd för medlemsstatens rättigheter, utan också för att säkerställa att ett eventuellt domstolsförfarande får ett klart avgränsat tvisteföremål (se, bland annat, domen av den 5 november 2002 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 46, och dom av den 10 april 2008 i mål C-442/06, kommissionen mot Italien, REG 2008, s. I-2413, punkt 22).

19 Det följer av detta syfte att en formell underrättelse dels ska avgränsa tvisteföremålet och förse den medlemsstat som ges tillfälle att yttra sig med de upplysningar som är nödvändiga för att den ska kunna förbereda sitt försvar, dels ge denna stat möjlighet att vidta rättelse innan talan väcks vid domstolen (se, bland, annat domen av den 5 november 2002 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 47, och domen av den 10 april 2008 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 22).

20 Även om det motiverade yttrandet ska innehålla en konsekvent och detaljerad redogörelse för skälen till varför kommissionen anser att den berörda medlemsstaten har underlåtit att uppfylla en av sina skyldigheter enligt fördraget, kan lika stränga krav på noggrannhet som på det motiverade yttrandet inte ställas på den formella underrättelsen, eftersom den formella underrättelsen omöjligen kan utgöra annat än en första kort sammanfattning av anmärkningarna. Inget hindrar således kommissionen från att i det motiverade yttrandet närmare ange de anmärkningar som redan på ett mer övergripande sätt har framställts i den formella underrättelsen (se, bland annat, dom av den 31 januari 1984 i mål 74/82, kommissionen mot Irland, REG 1984, s. 317, punkt 20, dom av den 28 mars 1985 i mål 274/83, kommissionen mot Italien,

REG 1985, s. 1077, punkt 21, och av den 6 november 2003 i mål C-358/01, kommissionen mot Spanien, REG 2003, s. I-13145, punkt 29).

21 I förevarande fall innebar den formella underrättelsen att Republiken Portugal upplystes om arten av de anmärkningar som riktades mot densamma, vilket därvid möjliggjorde för denna stat att förbereda sitt försvar. Visserligen jämförde kommissionen i den formella underrättelsen den förmånliga behandlingen av portugisiska statspapper med alla andra tillgångar som omfattas av de särskilda bestämmelserna om rättelse, trots att kommissionen i det motiverade yttrandet enbart gjorde en jämförelse av nämnda statspapper med statspapper som utgivits av andra medlemsstater och stater som är parter till EES-avtalet. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 21 i sitt förslag till avgörande, utgör dessa tillgångar emellertid en mer övergripande kategori som med nödvändighet inbegriper den som avser skuldebrev som utgivits av stater.

22 I det motiverade yttrandet redogjorde kommissionen således endast närmare för de anmärkningar som framförts i den formella underrättelsen. Genom detta tillvägagångssätt avgränsade kommissionen föremålet för tvisten till den särbehandling som ges portugisiska statspapper i förhållande till statspapper som utgivits av andra medlemsstater och stater som är parter till EES-avtalet utan att tvisteföremålet utvidgades (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 1999 i mål C-365/97, kommissionen mot Italien, REG 1999, s. I-7773, punkt 25, och, analogt, dom av den 18 maj 2006 i mål C-221/04, kommissionen mot Spanien, REG 2006, s. I-4515, punkt 33).

23 Tribunalen godtar således inte det av Republiken Portugal åberopade rättegångshindret som avser en bristande överensstämmelse mellan den formella underrättelsen och det motiverade yttrandet.

Huruvida det föreligger ett rättegångshinder på grund av att talan saknar föremål

– Parternas argument

24 Republiken Portugal har gjort gällande att talan inte kan upptas till sakprövning på grund av att det saknas föremål för talan. De särskilda bestämmelserna om rättelse har tillämpats i mycket begränsad utsträckning, eftersom det var väsentligt att ha en sådan begränsning med hänsyn till det syfte som eftersträvades med bestämmelserna, det vill säga att uppmuntra de skattskyldiga att självmant vidta rättelse när det gäller deras skattemässiga situation.

25 En talan om fördragsbrott i enlighet med artikel 226 EG kan inte upptas till sakprövning när det inte längre föreligger något åsidosättandet av de skyldigheter som följer av unionsrätten vid utgången av den frist som fastställts i det motiverade yttrandet. Det är just dessa omständigheter som är aktuella i förevarande fall, eftersom möjligheten att tillämpa de omtvistade bestämmelserna upphörde i slutet av år 2005. Åtnjutandet av dessa bestämmelser var nämligen underställt ett krav på betalning av det belopp som utgick med anledning av rättelsen av beskattningen, vilket enligt artikel 5.2 och 5.3 i de särskilda bestämmelserna om rättelse skulle göras inom tio arbetsdagar från ingivandet av rättelsen av beskattningen. Rättelsen skulle inges senast den 16 december 2005.

26 I förevarande fall föreligger inte någon varaktig situation. En fullständig betalning av ett större eller mindre belopp utgör nämligen en handling som sker ögonblickligen. Den ekonomiska nackdel som drabbar personer som inte har kunnat erhålla en skattemässigt förmånligare behandling, upphör vid tidpunkten för betalningen av det belopp som utgår med tillämpning av den skattesats som fastställts enligt de särskilda bestämmelserna om rättelse. Det är denna tidpunkt som är rättsligt relevant för att avgöra om verkan av det påstådda fördragsbrottet har upphört före utgången av den frist som fastställts i det motiverade yttrandet.

27 Till stöd för detta argument har Republiken Portugal bland annat åberopat dom av den 4 maj 2006 i mål C-508/03, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2006, s. I-3969), punkt 73, enligt vilken en talan som syftar till att fastställa ett fördragsbrott, vilket vid tidpunkten för utgången av fristen i det motiverade yttrandet inte längre förelåg, inte kunde upptas till sakprövning på grund av att talan saknade föremål.

28 Kommissionen anser tvärtom att förevarande talan kan upptas till sakprövning.

29 Kommissionen anser att Republiken Portugal inte frivilligt har agerat för att få det påstådda fördragsbrottet att upphöra i syfte att återställa en rättsenlig situation. De särskilda bestämmelserna om rättelse var inte längre i kraft på grund av att dessa bestämmelser, redan från början och till sin karaktär, var tillfälliga. Ett fördragsbrottsförfarande kan drivas vidare för att fastställa huruvida en medlemsstat har underlåtit att uppfylla de skyldigheter som åligger staten även när den aktuella situationen inte längre föreligger, om det fortfarande finns ett intresse av att fortsätta detta förfarande. I synnerhet kan enligt kommissionen ett sådant fortsatt intresse föreligga när verkan av en tillfällig åtgärd har varaktig karaktär. De personer som inte har kunnat dra fördel av en skattemässigt förmånligare behandling fortsätter att lida en ekonomisk nackdel i förhållande till dem som har haft denna möjlighet. Verkan är varaktig på grund av att den kvarstår, även om den inte är återkommande.

30 Vid förhandlingen har kommissionen vidare anfört att den varaktiga karaktären på verkan av de omtvistade bestämmelserna styrks av ytterligare en omständighet, nämligen skyldigheten, enligt artikel 6.4 i de särskilda bestämmelserna om rättelse, för innehavarna av portugisiska statspapper att inneha dessa papper under minst tre år från och med ingivandet av rättelsen av beskattningen, för att de ska kunna dra fördel av den förmånligare skattesatsen som gäller för rättelsen enligt de särskilda bestämmelserna om rättelse.

Domstolens bedömning

31 Det följer av fast rättspraxis att förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet (se, bland annat, dom av den 27 oktober 2005 i mål C-525/03, kommissionen mot Italien, REG 2005, s. I-9405, punkt 14, och av den 6 december 2007 i mål C-456/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-10517, punkt 15).

32 I förevarande fall löpte den frist som fastställts för Republiken Portugal i det motiverade yttrandet för att följa detta yttrande ut i juli 2007.

33 Det ska således undersökas huruvida de omtvistade bestämmelserna fortsatte att ha verkan vid denna tidpunkt (se, för ett liknande resonemang, domen av den 27 oktober 2005 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 16, dom av den 18 maj 2006 i det ovannämnda malet kommissionen mot Spanien, punkt 25, och domen av den 6 december 2007 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 16).

34 För att komma i åtnjutande av dessa bestämmelser uppställs enligt de särskilda bestämmelserna om rättelse krav på betalning av det belopp som utgick med anledning av rättelsen av beskattningen, vilket skulle ske inom tio arbetsdagar från ingivandet av rättelsen av beskattningen. Rättelsen skulle i enlighet med artikel 5.2 i de särskilda bestämmelserna om rättelse inges senast den 16 december 2005.

35 Vidare följer det av artikel 6.4 och 6.5 i de särskilda bestämmelserna om rättelse att skattskyldiga som innehar portugisiska statspapper och som önskar komma i åtnjutande av en skattemässigt förmånlig behandling, var skyldiga att inneha dessa statspapper under minst tre år från och med dagen för ingivandet av rättelsen av beskattningen, oberoende av när statsskuldpappren hade förvärvats, vid äventyr av

att nämnda skattskyldiga annars var tvungna att erlägga mellanskillnaden mellan det belopp som utgår vid en tillämpning av den allmänna skattesatsen för rättelse och det belopp som ska erläggas på grundval av den förmånliga skattesatsen, jämte en tilläggsavgift motsvarande ett tillägg på fem procentenheter.

36 Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 49 i sitt förslag till avgörande var den fördel som var förenad med den skattemässigt förmånliga behandlingen inte fullständigt förvärvad förrän vid utgången av en frist på tre år från och med ingivandet av rättelsen av beskattningen, det vill säga tidigast i slutet av juli 2008 och senast den 16 december 2008.

37 Vidare följer det av artikel 6.5 i de särskilda bestämmelserna om rättelse att denna medlemsstat, utöver giltighetsperioden för de särskilda bestämmelserna om rättelse, hade möjlighet att tillämpa en allmän skattesats på fem procent, jämte tilläggsavgift, beträffande skattskyldiga som under den treårsperiod som avses i artikel 6.4 i de särskilda bestämmelserna om rättelse hade avyttrat portugisiska statspapper, beträffande vilka innehavet hade motiverat en tillämpning av den särskilda skattesatsen på 2,5 procent. Republiken Portugal hade således möjlighet att till och med den 16 september 2008 behandla skattskyldiga som avyttrat portugisiska statspapper annorlunda än dem som behållit dessa statspapper. Det kan således konstateras att denna möjlighet fortfarande var tillämplig vid tidpunkten för utgången av den frist som fastställts för att följa det motiverade yttrandet.

38 Av detta följer att de omtvistade bestämmelserna fortsatte att ha verkan efter utgången av den frist som fastställts i det motiverade yttrandet.

39 Vid förhandlingen har Republiken Portugal hävdat att kommissionen inte kritiserade denna stat för att ha infört en skyldighet att inneha portugisiska statspapper under tre år som krav för att omfattas av tillämpningen av den förmånliga skattesatsen för rättelse, utan kommissionen hade endast begärt att denna stat skulle utvidga den

förmånliga behandlingen till att omfatta innehavare av statspapper som utgivits av andra medlemsstater eller stater som är part till EES-avtalet. Enligt Republiken Portugal utgör den aktuella skyldigheten inte en fördel utan en belastning för de skattskyldiga som berörs.

40 Domstolen anser att Republiken Portugals argument i detta hänseende inte framstår som relevant för att avgöra huruvida de omtvistade bestämmelserna inte längre hade någon verkan vid utgången av den frist som fastställts vid det motiverade yttrandet.

41 Kommissionen ska, med hänsyn till det allmänna intresset och på eget initiativ, övervaka medlemsstaternas tillämpning av unionsrätten samt få eventuella åsidosättande av de skyldigheter som följer av unionsrätten fastställda i syfte att få dem att upphöra (se dom av den 1 februari 2001 i mål C-333/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-1025, punkt 23, och av den 2 juni 2005 i mål C-394/02, kommissionen mot Grekland, REG 2005, s. I-4713, punkt 15). I förevarande fall har kommissionen på ett korrekt sätt enbart yrkat att domstolen ska konstatera förekomsten av det påstådda fördragsbrottet och ålägga Republiken Portugal att få nämnda fördragsbrott att upphöra, utan att därvid, i motsats till vad denna medlemsstat har påstått, förelägga medlemsstaten att anta ett specifikt handlingssätt i syfte att återställa den likabehandlingsprincip som påstås ha åsidosatts.

42 Mot bakgrund av samtliga ovan anförda omständigheter, och utan att det är nödvändigt för domstolen att pröva kommissionens argument om att den ekonomiska nackdelen för personer som inte har kunnat åtnjuta den skattemässigt förmånliga behandlingen, i förhållande till personer som har haft denna möjlighet, i sig medför en varaktig verkan av de omtvistade bestämmelserna, konstaterar domstolen att dessa bestämmelser fortsatte att ha verkan vid den relevanta tidpunkten för bedömningen av huruvida talan kan upptas till sakprövning, vilket innebär att det rättegångshinder som grundar sig på att talan saknar föremål inte kan godtas.

Prövning i sak

Parternas argument

43 Kommissionen har gjort gällande att Republiken Portugal har åsidosatt artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet genom att med stöd av de särskilda bestämmelserna om rättelse bevilja en skattemässigt förmånlig behandling beträffande portugisiska statspapper.

44 Kommissionen har påpekat att den skattesats på 5 procent som är tillämplig på tillgångar som upptagits i en rättelse av beskattningen, med stöd av artiklarna 2 och 6 i de särskilda bestämmelserna om rättelse, nedsattes till 2,5 procent beträffande tillgångar i form av portugisiska statspapper eller beträffande andra tillgångar, om värdet av dessa hade återinvesterats i sådana statspapper före dagen för ingivandet av nämnda rättelse.

45 Även om kommissionen inte har ifrågasatt det förhållandet att statspapper kan bli föremål för en förmånlig behandling, anser den att en lägre skattesats som enbart är tillämplig på deklarerade tillgångar i form av portugisiska statspapper utgör en otillåten inskränkning av den fria rörligheten för kapital i enlighet med artikel 56 EG, i den mån som skattskyldiga som skulle kunna omfattas av de särskilda bestämmelserna om rättelse har avhållits från att behålla andra deklarerade tillgångar än portugisiska statspapper. En nationell skattebestämmelse som kan avhålla skattskyldiga från att investera i andra medlemsstater utgör en inskränkning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56 EG, med hänvisning till dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 70. Enligt kommissionen kan en sådan inskränkning inte motiveras med stöd av artikel 58.1 EG.

46 Till stöd för sitt argument har kommissionen åberopat dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s I-4071), punkterna 43 och 44. Det saknas sakliga skäl för en tillämpning av två olika skattesatser för rättelse, eftersom alla berörda skattskyldiga personer befinner sig i samma ställning, nämligen en ställning som kännetecknas av en vilja att rätta till sin skattemässiga situation.

47 I sin replikinlaga har kommissionen vidare anfört att rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, s. 38) inte kan motivera den förmånliga behandling som beviljas portugisiska statspapper.

48 Republiken Portugal anser att de omtvistade bestämmelserna är motiverade med hänsyn till det mål av allmänintresse som eftersträvas, nämligen att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt. Republiken Portugal har härvid åberopat artikel 58.1 b EG och har påpekat att de omtvistade bestämmelserna även uppfyller kraven i artikel 58.3 EG. Republiken Portugal har även hänvisat till begreppet tvingande skäl av allmänintresse, med åberopande av dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), punkt 27.

49 Republiken Portugal har påpekat att de särskilda bestämmelserna om rättelse infördes i syfte att få till stånd en rättelse av beskattningen när det gäller tillgångar som har undandragits från beskattning i Portugal. Betalningen av det belopp som utgår vid en tillämpning av skattesatsen på 2,5 procent eller 5 procent utgjorde i detta sammanhang i själva verket ”kostnaden för rättelsen” av de berörda personernas skattemässiga situation. Denna betalning har getts formen av en kompensationsavgift som medför att skattskyldigheten gentemot den portugisiska staten upphör beträffande de tillgångar som varit föremål för en rättelse.

50 Denna avgiftsfunktion motiverar att en minskad kostnad kan förutses för rättelsen enbart vad avser portugisiska statspapper, eftersom det, när det gäller de särskilda bestämmelserna om rättelse, var skatteintäkterna i denna medlemsstat som beaktades

med anledning av att skattskyldigheten upphörde beträffande de berörda tillgångarna. Den portugisiska staten förfogade härvid indirekt över skatteintäkter som tillkommer denna stat.

51 Vidare skulle möjligheten till en nedsättning av skattesatsen leda till en mer allmän tillämpning av de särskilda bestämmelserna om rättelse, vilket skulle bidra till en effektivare bekämpning av skatteundandragande och skatteflykt.

52 De omtvistade bestämmelserna är således förenliga med unionsrätten och proportionerliga i förhållande till det eftersträvade målet, eftersom bestämmelserna inskränkte sig till en noggrant avgränsad kategori av värdepapper och inte i något fall ledde till en segmentering av marknaderna.

53 Republiken Portugal har även åberopat direktiv 2003/48. Enligt detta direktiv är det tillåtet med detta slags särbehandling för överlåtbara skuldebrev som utgivits av en offentlig förvaltning, vilket innebar att det vid utarbetandet av de särskilda bestämmelserna om rättelse även ansågs legitimt att bevilja en förmånlig behandling för statspapper utgivna av portugisiska staten.

Domstolens bedömning

– Huruvida det föreligger en inskränkning av den fria rörligheten för kapital

54 Åtgärder som vidtagits av en medlemsstat och som är ägnade att avhålla personer som är bosatta i denna stat från att teckna lån eller göra investeringar i andra medlemsstater utgör en inskränkning av den fria rörligheten för kapital i den mening som

avses i artikel 56 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 10, av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer, REG 1999, s. I-1661, punkt 26, och av den 14 oktober 1999 i mål C-439/97, Sandoz, REG 1999, s. I-7041, punkt 19).

55 I förevarande fall är det utrett att skattskyldiga som innehade portugisiska statspapper kunde åtnjuta en skattemässigt förmånlig behandling enligt artikel 6.1 i de särskilda bestämmelserna om rättelse jämfört med skattskyldiga som innehade statspapper utgivna av andra medlemsstater. Medan de sistnämnda var skyldiga att erlägga ett belopp som motsvarade tillämpningen av en skattesats på 5 procent på värdet av de tillgångar som upptagits i rättelsen av beskattningen, tillämpades nämligen beträffande skattskyldiga som investerat i portugisiska statspapper enbart en nedsatt skattesats på 2,5 procent avseende den del som motsvarade dessa statspapper. Vidare var denna nedsatta skattesats i enlighet med artikel 6.2 i de särskilda bestämmelserna om rättelse även tillämplig på övriga deklarerade tillgångar, om värdet på dessa tillgångar hade återinvesterats i portugisiska statspapper vid tidpunkten för ingivandet av rättelsen av beskattningen.

56 I de omtvistade bestämmelserna föreskrevs således olika behandling beroende på om de skattskyldiga innehade portugisiska statspapper eller statspapper som utgivits av andra medlemsstater, varvid den andra kategorin skattskyldiga behandlades mindre förmånligt. En sådan skillnad i behandling kan därmed avhålla skattskyldiga från att investera i statspapper som utgivits av andra medlemsstater eller behålla sådana papper.

57 Härav följer att de omtvistade bestämmelserna utgör en inskränkning av den fria rörligheten för kapital, vilken i princip är otillåten enligt artikel 56.1 EG.

– Huruvida inskränkningen av den fria rörligheten för kapital är motiverad

58 Domstolen ska pröva huruvida det finns sakliga skäl för den ovan konstaterade inskränkningen av den fria rörligheten för kapital mot bakgrund av de legitima intressen som erkänns i unionsrätten.

59 Domstolen har vid ett flertal tillfällen slagit fast att den fria rörligheten för kapital endast får inskränkas med stöd av nationella bestämmelser om de är motiverade med hänsyn till ett av de skäl som anges i artikel 58 EG eller om de är motiverade av tvingande skäl av allmänintresse i den mening som avses i domstolens praxis (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2002 i mål C-367/98, kommissionen mot Portugal, REG 2002, s. I-4731, punkt 49, och av den 14 februari 2008 i mål C-274/06, kommissionen mot Spanien, REG 2008, s. I-26, punkt 35).

60 Det är ostridigt att bekämpningen av skatteundandragande och skatteflykt, som har åberopats av Republiken Portugal, kan motivera en inskränkning av den fria rörligheten för kapital (se, för ett liknande resonemang, när det gäller bekämpningen av skatteflykt, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 39, och när det gäller bekämpningen av skatteundandragande, dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 55).

61 Inskränkningen i den fria rörligheten för kapital ska dock vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, bland annat, domen av den 19 november 2009 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 57).

62 Domstolen konstaterar att även om det antas att den rättelse av beskattningen som genomförs med stöd av de särskilda bestämmelserna om rättelse, i generellt hänseende, skulle kunna bidra till att uppnå målen att bekämpa skatteundandragande och

skatteflykt, framgår det att de omtvistade bestämmelserna, genom att föreskriva olika behandling av portugisiska statspapper och statspapper utgivna av andra medlemsstater, inte uppfyller dessa krav.

63 I de aktuella bestämmelserna föreskrevs nämligen, beträffande nämnda rättelse av beskattningen, en tillämpning av olika skattesatser för rättelsen, beroende på om de deklarerade tillgångarna utgjorde portugisiska statspapper eller statspapper som utgivits av andra medlemsstater, trots att övriga bestämmelser i de särskilda bestämmelserna om rättelse som är tillämpliga på skattskyldiga som önskar rätta till sin skattemässiga situation tillämpades utan avseende på i vilken stat egendomen hade sitt ursprung.

64 När det gäller Republiken Portugals argument, enligt vilket denna skillnad i skattesatser för rättelsen är motiverad på grund av att betalningen av det belopp som motsvarar tillämpningen av denna skattesats utgör en kompensationsavgift som kan vara högre för deklarerade investeringar som avser statspapper som utgivits av andra medlemsstater, är detta påstående såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 89 i sitt förslag till avgörande ett försök att motivera en åtgärd som inskränker den fria rörligheten för kapital genom att hävda genomförandet av ett ekonomiskt syfte, nämligen kompensation för förlusten av skatteintäkter i den berörda medlemsstaten.

65 Det är dock tillräckligt att erinra om att det följer av fast rättspraxis att ett skäl av rent ekonomisk karaktär inte kan motivera en inskränkning i en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 april 1998 i mål C-120/95, Decker, REG 1998, s. I-1831, punkt 39, domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 48, och dom av den 8 juli 2010 i mål C-171/08, kommissionen mot Portugal, REU 2010, s. I-6817, punkt 71).

66 När det gäller Republiken Portugals argument, enligt vilket direktiv 2003/48 kan motivera olika behandling av överlåtbara skuldebrev som utgivits av en offentlig

förvaltning och sådana skuldebrev som utgivits av privatpersoner, konstaterar domstolen att även för det fall direktivet skulle tillåta en sådan särbehandling, motiverar detta inte en särbehandling av skuldebrev av samma slag, det vill säga i förevarande fall portugisiska statspapper och statspapper utgivna av andra medlemsstater.

67 Detta innebär att den inskränkning av den fria rörligheten för kapital som de omtvistade bestämmelserna innebär, inte är motiverad med stöd av de skäl som anförts av Republiken Portugal.

68 Eftersom bestämmelserna i artikel 40 i EES-avtalet har samma rättsliga tillämpningsområde som de i alla väsentliga delar identiska bestämmelserna i artikel 56 EG (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I-4873, punkt 33, och av den 6 oktober 2009 i mål C-562/07, kommissionen mot Spanien, REG 2009, s. I-9553, punkt 67), kan samtliga ovanstående överväganden, såvitt avser de omständigheter som är aktuella i förevarande mål, med vederbörliga ändringar överföras på nämnda artikel 40.

69 Kommissionens talan ska således anses välgrundad.

70 Domstolen konstaterar följaktligen att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet genom att i de särskilda bestämmelserna om rättelse, med antagandet av lag nr 39-A/2005, ha infört en skattemässigt förmånlig behandling enbart för portugisiska statspapper.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i Avtalet om europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992, genom att i de särskilda bestämmelserna om rättelse av beskattningen beträffande tillgångar utanför Portugal per 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), med antagandet av lag nr 39-A/2005, ha infört en skattemässigt förmånlig behandling enbart för portugisiska statspapper.

2) Republiken Portugal ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter