

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGOZZI

van 17 juni 2010 (1)

Zaak C-20/09

Europese Commissie

tegen

Portugese Republiek

„Niet-nakoming – Ontvankelijkheid – Voortduren van gevolgen van niet-nakoming – Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG en 40 EER-Overeenkomst – Staatspapier – Fiscale voorkeursbehandeling”

I – Inleiding

1. In de onderhavige zaak heeft de Europese Commissie krachtens artikel 226 EG het Hof verzocht vast te stellen dat de Portugese Republiek, door in het kader van de fiscale regularisatie te voorzien in een fiscale voorkeursbehandeling die beperkt is tot enkel door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier, de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (hierna: „EER-Overeenkomst”) op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

II – Rechtskader

2. De bijzondere fiscale regularisatieregeling (Regime Excepcional de Regularização Tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português; hierna: „BFR”) is door de Assembleia da Republica vastgesteld bij wet nr. 39-A/2005 van 29 juli 2005 en dezelfde dag gepubliceerd in de *Diário da República*.⁽²⁾

3. De invoering van de BFR had tot doel belastingfraude en ?ontwijking te bestrijden door een tijdelijke prikkel vast te stellen voor belastingplichtige natuurlijke personen die hun buitenlandse belastbare inkomsten en vermogensbestanddelen door verzuim of fraude niet hadden aangegeven, opdat zij hun fiscale situatie regulariseerden door alsnog vrijwillig volledige informatie te verstrekken.

4. Om dit doel te realiseren is artikel 1 van de BFR van toepassing op vermogensbestanddelen bestaande uit deposito's, depositocertificaten, effecten en andere financiële instrumenten die zich niet op het Portugese grondgebied bevinden. In het kader van de BFR geldt voor de vermogensbestanddelen een algemene belasting van 5 % over hun waarde zoals vermeld in de regularisatieaangifte, overeenkomstig de artikelen 2 en 5 van de BFR.

5. Volgens artikel 6, lid 1, van de BFR wordt deze algemene belasting van 5 % gehalveerd indien die vermogensbestanddelen waardepapieren van de Portugese Staat zijn. Een belastingverlaging geldt volgens artikel 6, lid 2, van de BFR ook voor andere vermogensbestanddelen, indien de waarde ervan uiterlijk op de dag van de regularisatieaangifte wordt herbelegd in waardepapieren van de Portugese Staat.

6. Om in aanmerking te komen voor de verlaagde belasting van 2,5 % van artikel 6, lid 1, BFR moeten de waardepapieren van de Portugese Staat krachtens artikel 6, lid 4, van de BFR evenwel gedurende ten minste drie jaren vanaf de dag van de regularisatieaangifte en ongeacht de verwervingsdatum eigendom blijven van de aangever. Wanneer deze minimumperiode niet in acht wordt genomen, dient volgens artikel 6, lid 5, BFR het verschil te worden betaald ten opzichte van het bedrag dat uit de toepassing van het algemene tarief van 5 % zou voortvloeien.

7. De BFR is met ingang van 31 december 2005 vervallen.

III – De precontentieuze procedure

8. Naar aanleiding van een klacht en vóór het vervallen van de BFR heeft de Commissie de Portugese Republiek op 19 december 2005 een aanmaningsbrief gezonden. In die brief stelde zij dat de Portugese Republiek de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet was nagekomen, doordat zij een gunstiger tarief toepaste voor de regularisatie van vermogensbestanddelen in de vorm van staatspapier van de Portugese Staat of voor de waarde van in dergelijke waardepapieren herbelegde vermogensbestanddelen dan voor de regularisatie van vermogensbestanddelen die uiterlijk op de dag van de regularisatieaangifte niet waren belegd in staatspapier van de Portugese Staat.

9. Op 27 februari 2006 heeft de Portugese regering op de aanmaningsbrief geantwoord. De Portugese regering stelde in de eerste plaats dat de verwijten van de Commissie achterhaald waren, aangezien de vermeende niet-nakoming van de verplichtingen van artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst niet meer bestond. Voorts was de Portugese regering van mening dat de BFR geen afbreuk deed aan het gemeenschapsrecht. Hoe dan ook was de litigieuze wettelijke regeling gerechtvaardigd door een reden van algemeen belang, namelijk de bestrijding van belastingontwijking en fraude.

10. De Commissie, die dit antwoord ontoereikend achtte, heeft op 11 mei 2007 op grond van artikel 226 EG een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin zij de Portugese Republiek verzocht de krachtens de artikelen 56 EG en 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen binnen een termijn van twee maanden na ontvangst van dat advies na te komen.

11. De Portugese Republiek is bij haar in het antwoord op de aanmaningsbrief uiteengezette standpunt gebleven.

IV – Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen

12. In die omstandigheden heeft de Commissie bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 15 januari 2009, het onderhavige beroep ingesteld.

13. De Commissie concludeert dat het het Hof behage:

- vast te stellen dat de Portugese Republiek, door in het kader van de fiscale regularisatie krachtens wet nr. 39-A/2005 te voorzien in een fiscale voorkeursbehandeling die beperkt is tot enkel door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier, de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen;
- de Portugese Republiek te verwijzen in de kosten.

14. De Portugese Republiek verzoekt het Hof het beroep te verwerpen en de Commissie in de kosten te verwijzen.

15. Partijen zijn gehoord ter terechtzitting van 11 mei 2010.

V – Juridische analyse

A – *De ontvankelijkheid van het beroep*

1. Argumenten van partijen

16. In haar verweerschrift stelt de Portugese Republiek dat het beroep om twee redenen niet-ontvankelijk is. Ten eerste voert zij aan dat een niet-nakomingsberoep niet-ontvankelijk moet worden verklaard wanneer de verweten schending ruim vóór de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn (in casu meer dan anderhalf jaar) is beëindigd, aangezien wet nr. 39-A/2005 tot invoering van de BFR op 31 december 2005 is vervallen. Het beroep is dus niet-ontvankelijk wegens gebrek aan voorwerp. Ten tweede valt het voorwerp van de gestelde niet-nakoming in het met redenen omkleed advies volgens de verwerende lidstaat niet samen met dat in de aanmaningsbrief. De Commissie heeft namelijk enkel in het met redenen omkleed advies uiteengezet dat de vermeende niet-nakoming te wijten was aan de voorkeursbehandeling van het door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier, niet in vergelijking met de overige vermogensbestanddelen zoals was aangegeven in de aanmaningsbrief, maar alleen in vergelijking met het staatspapier van andere lidstaten.

17. De Commissie verwerpt deze argumenten en betoogt dat het beroep wel ontvankelijk is. Wat het voorwerp van het beroep betreft, geeft de Commissie aan dat er nog altijd een belang was om de procedure voort te zetten. Zij stelt dat de Commissie in de onderhavige zaak en anders dan in de door de Portugese regering aangehaalde rechtspraak(3) tijdig heeft gehandeld, zodat het Hof het onderhavige beroep a contrario ontvankelijk kan verklaren. Voorts blijven de gevolgen van de BFR bestaan, daar de personen die niet in aanmerking zijn gekomen voor de gunstigere fiscale behandeling financieel benadeeld blijven ten opzichte van degenen die daartoe wel in de gelegenheid zijn gesteld. Ter terechtzitting heeft de Commissie hieraan toegevoegd dat de gevolgen van de litigieuze wet nog door iets anders worden aangetoond, namelijk de verplichting voor belastingplichtigen die door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier bezitten en die in aanmerking willen komen voor het (regularisatie)tarief van 2,5 %, om die waardepapieren na hun regularisatieaangifte krachtens artikel 6, lid 4, BFR ten minste drie jaar lang te behouden. Wat de gestelde tegenstrijdigheid tussen de aanmaningsbrief en het met redenen omkleed advies betreft, stelt zij dat de in het met redenen omkleed advies uiteengezette grief enkel een precisering is van de in de aanmaningsbrief geformuleerde grief. Die grief was reeds onbetwistbaar opgenomen in de aanmaningsbrief. Het gaat dus geenszins om een wijziging van de aanvankelijk geformuleerde grief.

2. Beoordeling

a) Het tweede middel van niet-ontvankelijkheid, ontleend aan tegenstrijdigheid tussen de

aanmaningsbrief en het met redenen omkleed advies

18. Om te beginnen ben ik van mening dat het door de Portugese Republiek opgeworpen tweede middel van niet-ontvankelijkheid van het beroep, ontleend aan tegenstrijdigheid tussen de aanmaningsbrief en het met redenen omkleed advies, duidelijk moet worden afgewezen.

19. Dienaangaande wijs ik op het verschil tussen deze twee stukken van de precontentieuze procedure. Volgens de rechtspraak van het Hof moet het in artikel 226 EG bedoelde met redenen omkleed advies een coherente en gedetailleerde uiteenzetting bevatten van de redenen die de Commissie tot de overtuiging hebben gebracht dat de betrokken lidstaat een van de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen. Daarentegen kunnen niet dezelfde strenge eisen worden gesteld aan de nauwkeurigheid van de aanmaningsbrief, die noodzakelijkerwijze niet meer kan bevatten dan een eerste beknopte samenvatting van de grieven. Niets belet de Commissie dus om de grieven die zij in de aanmaningsbrief in meer algemene termen heeft geformuleerd, in haar met redenen omkleed advies meer gedetailleerd uiteen te zetten.(4)

20. In casu betwist de Commissie niet dat, daar waar de aanmaningsbrief de voorkeursbehandeling van het staatspapier van de Portugese Staat vergeleek met alle andere vermogensbestanddelen, die waardepapieren in het met redenen omkleed advies enkel werden vergeleken met het door andere lidstaten uitgegeven staatspapier.

21. Dat neemt echter niet weg dat het begrip vermogensbestanddelen een ruimer begrip is dan het begrip staatspapier en noodzakelijkerwijs dit laatste begrip omvat. Het in de onderhavige zaak uitgebrachte met redenen omkleed advies vormt dus slechts een precisering van de in de aanmaningsbrief uiteengezette grieven, en zelfs een volstrekt legitieme beperking van het voorwerp van de niet-nakoming.(5) Het voorwerp van de niet-nakoming is in het met redenen omkleed advies dus niet gewijzigd, maar meer gedetailleerd uiteengezet, en zelfs meer beperkt, in de zin van de in punt 19 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak.

b) Het eerste middel van niet-ontvankelijkheid, ontleend aan het ontbreken van een actuele schending van het Verdrag en de EER-Overeenkomst

22. Het eerste middel van niet-ontvankelijkheid werpt mijns inziens meer problemen op en vergt een onderzoek van de rechtspraak over de ontvankelijkheid van een tegen tijdelijke nationale maatregelen ingesteld niet-nakomingsberoep, een problematiek die ik reeds gedeeltelijk heb besproken in mijn conclusie in de zaken Commissie/Griekenland(6) en Commissie/Duitsland(7).

23. Ik wijs erop dat de taak van de Commissie in het kader van de in artikel 226 EG voorziene procedure erin bestaat, eventuele niet-nakomingen van de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende verplichtingen te doen vaststellen, met het doel deze te beëindigen.(8)

24. Voorts moet krachtens artikel 226 EG en volgens de rechtspraak het bestaan van een niet-nakoming worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn.(9) Zoals advocaat-generaal Lenz in de zaak Commissie/Italië(10) had aangegeven, wordt geen enkel belang gediend met de vaststelling door het Hof van een verdragsschending als de inbreuk is beëindigd vóór het verstrijken van de termijn die was gesteld in het door de Commissie uitgevaardigde met redenen omkleed advies.(11)

25. Deze benadering dringt zich uiteraard op indien de beweerde schending van het gemeenschapsrecht is beëindigd doordat de betrokken lidstaat uitvoering heeft gegeven aan het

met redenen omkleed advies.

26. Het Hof heeft dan ook niet-ontvankelijk verklaard een beroep wegens niet-nakoming waarin de betrokken lidstaat werd verweten meerdere wettelijke maatregelen te hebben getroffen, die, na verificatie door het Hof bij partijen, bleken te zijn ingetrokken vóór het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn.(12)

27. Dit is echter niet het geval in de onderhavige zaak. De bepalingen van de BFR zijn namelijk niet formeel ingetrokken en de Portugese Republiek heeft niets gedaan om zich naar het met redenen omkleed advies te voegen vóór het verstrijken van de daarin gestelde termijn.

28. In casu staat vast dat wet nr. 39-A/2005 op 31 december 2005 is vervallen, dus vóór het einde van de termijn die is gesteld in het met redenen omkleed advies van 11 mei 2007.

29. Derhalve zal ik nagaan of, zoals de Commissie stelt, op de datum van het verstrijken van die termijn de beweerde inbreuk op de artikelen 56 EG en 40 EER-Overeenkomst nog steeds gevolgen sorteerde.

30. De rechtspraak van het Hof lijkt op dit punt niet eenduidig en varieert naargelang de betrokken sectoren; sommige arresten eisen dat de litigieuze bepalingen gevolgen blijven sorteren, terwijl andere die voorwaarde zelfs niet in beschouwing nemen.

31. Binnen die laatste categorie kunnen de arresten de aandacht trekken die zijn uitgesproken op het gebied van de vangstquota, waarin verscheidene niet-nakomingsberoepen ontvankelijk zijn verklaard, hoewel de Commissie de precontentieuze procedures had ingesteld na het einde van de litigieuze jaarlijkse vangstseizoenen.(13) Met name in de eerdergenoemde zaak Commissie/Frankrijk had de Franse Republiek de niet-ontvankelijkheid van het niet-nakomingsberoep aangevoerd op grond dat dit beroep betrekking had op vangstseizoenen van meer dan tien jaar geleden, ten aanzien waarvan zij niet meer kon nakomen.(14)

32. Naar aanleiding van dit betoog heeft het Hof om te beginnen geoordeeld dat de Commissie geen procesbelang hoeft aan te tonen, vervolgens dat zij dient te beoordelen of het opportuun is tegen een lidstaat op te treden, en met name te bepalen op welk tijdstip zij de niet-nakomingsprocedure zal inleiden, en ten slotte dat de Commissie in het kader van artikel 226 EG niet een bepaalde termijn voor haar vordering in acht hoeft te nemen.(15)

33. Het Hof heeft dus zelfs niet geverifieerd of de gestelde inbreuk nog voortduurde op de datum waarop de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn was verstreken, hoewel dat de werkelijke grief van de Franse Republiek tegen de ontvankelijkheid van het beroep leek te zijn. In plaats daarvan berust de redenering van het Hof uitsluitend op de in het voorgaande punt van deze conclusie genoemde drie argumenten.

34. Die redenering is evenwel geen adequate reactie op het middel van niet-ontvankelijkheid van de Franse Republiek, dat in wezen was ontleend aan het feit dat de haar verweten niet-nakoming niet meer bestond.

35. Om te beginnen valt zowel de beoordelingsmarge waarover de Commissie onweerlegbaar beschikt om een niet-nakomingsberoep in te stellen als het feit dat zij geen procesbelang hoeft aan te tonen, geenszins samen met de problematiek dat de niet-nakoming nog actueel moet zijn of de rechtsgevolgen ervan in het geval van een punctuele niet-nakoming van het gemeenschapsrecht nog moeten voortduren; terwijl het bestaan van een aan de Commissie verleende beoordelingsmarge en het ontbreken van de verplichting om een procesbelang aan te tonen betrekking hebben op de subjectieve rechten van de Commissie, is het bestaan van een

inbreuk op de datum van het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn een objectieve voorwaarde voor de ontvankelijkheid die vooraf door het Hof en in voorkomend geval ambtshalve moet worden vastgesteld.(16) Voorts is de rechtspraak die eist dat de Commissie in een niet-nakomingsberoep een procesbelang aantoonst enkel van toepassing wanneer de gestelde inbreuk is beëindigd na afloop van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn(17) en niet daarvóór.

36. Vervolgens zijn de verwijzingen van het Hof naar de arresten Commissie/Duitsland(18) en Commissie/Italië(19) in punt 24 van het eerdergenoemde arrest van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk, ter rechtvaardiging van de beoordelingsmarge van de Commissie wat de keuze van het tijdstip om het niet-nakomingsberoep in te leiden betreft, mijns inziens irrelevant.

37. In die door het Hof aangehaalde arresten Commissie/Duitsland en Commissie/Italië verschilden de door de verwerende lidstaten aangevoerde middelen van niet-ontvankelijkheid van die welke door de Franse regering naar voren zijn gebracht in het eerdergenoemde arrest van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk. In de eerste zaak betwistte de Duitse regering de ontvankelijkheid van het beroep met het betoog dat gewerkt werd aan maatregelen om gevolg te geven aan het met redenen omkleed advies, dat de inleiding van het beroep het beginsel van het gewettigd vertrouwen schond en dat zij interfereerde met de binnen de Raad van de Europese Unie aan de gang zijnde onderhandelingen.(20) In de tweede zaak voerde de Italiaanse Republiek met name schending van de rechten van verdediging aan met het betoog dat de Commissie ten onrechte een tweede inbreukprocedure had ingeleid die in wezen dezelfde grieven bevatte als die welke waren geformuleerd in een eerder jegens haar ingeleid niet-nakomingsberoep.(21) Ook al valt de redenering van het Hof op basis van het bestaan van een beoordelingsmarge wat de keuze van het tijdstip voor de inleiding van het niet-nakomingsberoep betreft te begrijpen in de zojuist beschreven omstandigheden, die redenering gaat echter niet op in een situatie waarin, zoals in het eerdergenoemde arrest van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk, het door de verwerende lidstaat aangevoerde middel van niet-ontvankelijkheid betrekking had op het voortduren van een verdragsschending na afloop van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn.

38. Ik ben derhalve van mening dat het in casu niet passend is de zojuist onderzochte serie arresten inzake de vangstquota te volgen.(22)

39. Ik stel daarentegen voor dat het Hof aansluiting zoekt bij de – overigens omvangrijkere – rechtspraak die op andere gebieden is ontwikkeld en op grond waarvan het Hof de ontvankelijkheid van het niet-nakomingsberoep beoordeelt door te onderzoeken of de gestelde inbreuk op het gemeenschapsrecht, die klaarblijkelijk is geëindigd, op de datum die is gesteld om te voldoen aan het met redenen omkleed advies nog gevolgen blijft sorteren.

40. Deze rechtspraak is ontstaan op het gebied van de overheidsaanbestedingen. Zo heeft het Hof de niet-nakomingsberoepen van de Commissie ontvankelijk verklaard wanneer de in strijd met de betrokken bepalingen van het afgeleide gemeenschapsrecht gesloten overeenkomsten, vóór het verstrijken van de in de met redenen omklede adviezen gestelde termijn niet volledig waren uitgevoerd en dus gevolgen bleven sorteren.(23) Daarentegen zijn de niet-nakomingsberoepen niet-ontvankelijk verklaard wanneer die overeenkomsten geen effect meer sorteerden(24) of wanneer een nationale beschikking waarin toestemming werd verleend voor de gunning van opdrachten in gevallen waarin niet werd voorzien door de „aanbestedingsrichtlijnen”, „geen gevolgen meer” sorteerde.(25)

41. Deze rechtspraak is ook uitgebreid tot andere terreinen.

42. Zo heeft het Hof naar de zojuist aangehaalde arresten verwezen bij het onderzoek van de ontvankelijkheid van niet-nakomingsberoepen inzake enerzijds(26) de omzetting van richtlijn

85/337/EEG van de Raad van 27 juni 1985 betreffende de milieu-effectbeoordeling van bepaalde openbare en particuliere projecten(27) en anderzijds(28) de naleving van de bepalingen van richtlijn 92/43/EEG van de Raad van 21 mei 1992 inzake de instandhouding van de natuurlijke habitats en de wilde flora en fauna(29).

43. Recenter heeft het Hof deze rechtspraak ook toegepast in het eerdergenoemde arrest van 6 december 2007, Commissie/Duitsland, dat betrekking had op een inbreuk op de vrijheid van vestiging van psychotherapeuten in Duitsland.(30)

44. In die zaak ging het om de verenigbaarheid met artikel 43 EG van nationale overgangsbepalingen voor zover deze de mogelijkheid om als door het ziekenfonds erkend therapeut te praktiseren, voorbehielden aan psychotherapeuten die hun beroep tijdens een bepaalde periode in een Duitse regio in het kader van de Duitse ziektekostenverzekering hadden uitgeoefend, en deze mogelijkheid niet toekenden aan psychotherapeuten die hun beroep tijdens dezelfde periode buiten Duitsland hadden uitgeoefend in het kader van de ziektekostenverzekering van een andere lidstaat. De Duitse regering betwistte dat de gestelde schending van de vrijheid van vestiging nog actueel was, daar de Commissie het met redenen omkleed advies meer dan twee jaar na het vervallen van de overgangsbepalingen had uitgebracht.

45. In antwoord op dit middel van niet-ontvankelijkheid heeft het Hof vastgesteld, na te hebben aangegeven dat volgens de rechtspraak moest worden nagegaan of aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn „de in geding zijnde regeling op dat tijdstip nog steeds gevolgen sorteerte”(31), dat de onmogelijkheid voor de psychotherapeuten die hun beroep tijdens de referentieperiode niet in Duitsland hadden uitgeoefend om zich op de litigieuze overgangsbepalingen te beroepen, niet beperkt was in de tijd, een duurzaam karakter had en aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn nog steeds bestond.(32) Het Hof heeft derhalve het door de Duitse regering opgeworpen middel van niet-ontvankelijkheid verworpen met het argument dat de litigieuze overgangsbepalingen nog steeds gevolgen sorteerden op de voor de beoordeling van de ontvankelijkheid van het niet-nakomingsberoep relevante datum.(33)

46. Deze rechtspraak is mijns inziens samenhangend en in overeenstemming met het doel van artikel 226 EG, dat erin bestaat de lidstaten de gelegenheid te geven te voldoen aan het met redenen omkleed advies en meer in het algemeen aan de krachtens het gemeenschapsrecht op hen rustende verplichtingen aan het einde van de in dat advies gestelde termijn.(34) Een lidstaat kan evenwel slechts gebruik maken van een dergelijke situatie wanneer er op de in het met redenen omkleed advies vastgestelde datum een reële mogelijkheid bestaat voor die lidstaat om de gestelde niet-nakoming te beëindigen, met inbegrip van de gevolgen ervan, door zijn gedrag in ruime zin te veranderen.

47. Bijgevolg ben ik van mening dat overeenkomstig deze rechtspraak in casu moet worden nagegaan of de BFR nog steeds gevolgen sorteerte aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn.

48. Op dit punt breng ik in herinnering dat wet nr. 39-A/2005 op 31 december 2005 is vervallen, terwijl de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn om aan dit advies te voldoen in juli 2007 is verstreken.

49. Volgens artikel 6, lid 4, BFR moest het door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier dat in het bezit was van de Portugese belastingplichtigen die in aanmerking kwamen voor de betrokken voorkeursregeling, gedurende ten minste drie jaren vanaf de dag van de regularisatieaangifte en ongeacht de verwervingsdatum, eigendom blijven van de aangever; zo

niet, moest de aangever het verschil betalen tussen het bijzondere tarief en het algemene tarief. Voorts moest volgens artikel 5, lid 2, BFR de regularisatieaangifte uiterlijk op 16 december 2005 worden ingediend. Men kon dus pas volledig in aanmerking komen voor de voorkeursbehandeling na afloop van de termijn van drie jaar na de regularisatieaangifte, dus tussen het einde van de maand juli 2008 op zijn vroegst en 16 december 2008 op zijn laatst.

50. Daaruit volgt zonneklaar dat de BFR nog steeds gevolgen sorteerde in juli 2007, dus ten tijde van het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn. Bovendien had de Portugese Republiek op die datum nog altijd de reële mogelijkheid om te voldoen aan het met redenen omkleed advies, bijvoorbeeld door herinvoering van één tarief voor al het staatspapier dat is uitgegeven door de lidstaten en de staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA) die overeenkomstsluitende partij zijn bij de EER-Overeenkomst.

51. Het feit dat de BFR na het vervallen van wet nr. 39-A/2005 nog steeds gevolgen sorteerde, wordt mijns inziens bevestigd door de aan de Portugese belastingdienst geboden mogelijkheid om het algemene tarief van 5 % toe te passen op de belastingplichtigen die gedurende de in artikel 6, lid 4, BFR bedoelde periode van drie jaar hun door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier zouden hebben overgedragen. Die mogelijkheid, die afhing van de overdracht van de betrokken effecten, stelde de Portugese belastingdienst namelijk in staat, zij het op een specifieke en beperkte wijze, de gevolgen van de verweten niet-nakoming na 31 december 2005 in zekere mate te verzachten, door in specifieke gevallen de gelijke behandeling van de belastingplichtigen te herstellen naargelang zij door de Portugese Staat of door andere lidstaten (of EVA-staten die overeenkomstsluitende partij zijn bij de EER-Overeenkomst) uitgegeven waardepapieren bezaten. Derhalve biedt het enkele bestaan van deze mogelijkheid tot interventie voor de Portugese belastingdienst ruim na 31 december 2005, die nog altijd actueel was bij het verstrijken van de termijn om aan het met redenen omkleed advies te voldoen, mijns inziens steun aan het feit dat de fiscale voorkeursbehandeling op de datum waarop wet nr. 39-A/2005 was vervallen, niet volledig was geëffectueerd.

52. Ten slotte moet het door de Portugese Republiek ter terechtzitting aangevoerde argument worden afgewezen, dat in wezen de verweten niet-nakoming zich niet uitstreckte tot de termijn van drie jaar voor het behoud van de door de Portugese Republiek uitgegeven waardepapieren, daar de Commissie de Portugese Republiek slechts verzocht de voorkeursbehandeling uit te breiden tot de bezitters van waardepapieren van andere lidstaten dan Portugal, terwijl de termijn voor het behoud van de waardepapieren die was opgelegd aan de belastingplichtigen die door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier bezaten geen voordeel, maar een nadeel voor die belastingplichtigen vormde.

53. Los van de vraag of de termijn voor het behoud van de betrokken waardepapieren al dan niet voordelig is voor de betrokken belastingplichtigen, is het argument van de Portugese Republiek mijns inziens irrelevant voor het onderzoek of wet nr. 39-A/2005 aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn al dan niet nog gevolgen sorteerde, ter toetsing van de ontvankelijkheid van het beroep. Bovendien heeft de verweten niet-nakoming wel degelijk betrekking op die wet in zijn totaliteit, zonder derhalve artikel 6, leden 4 en 5, BFR uit te sluiten.

54. Voorts is de niet-nakomingsprocedure een objectieve procedure en beoogt zij een niet-nakoming van de verdragsverplichtingen te doen vaststellen. Zij machtigt de Commissie dus niet om een lidstaat te gelasten zich op een bepaalde manier te gedragen. Derhalve kan de Portugese Republiek mijns inziens niet stellen dat de Commissie in de tegen haar ingeleide procedure haar enkel heeft verzocht de aan de bezitters van door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier voorbehouden voorkeursbehandeling uit te breiden tot de bezitters van dergelijke door de andere lidstaten uitgegeven waardepapieren. In casu kon de Portugese Republiek niet onwetend zijn van

het feit dat de Commissie slechts kon verzoeken een einde te maken aan de in de precontentieuze procedure vastgestelde ongelijke behandeling die volgens haar de verdragsbepalingen schond. De Portugese Republiek beschikte dus over een voldoende ruime beoordelingsmarge om het in het met redenen omkleed advies verweten gedrag aldus te wijzigen dat de gestelde geschonden gelijke behandeling werd hersteld, ook na het vervallen van wet nr. 39-A/2005 gedurende de periode waarin zij nog effect bleef sorteren.(35)

55. In die omstandigheden geef ik het Hof in overweging het door de Portugese Republiek aangevoerde middel van niet-ontvankelijkheid af te wijzen en het onderhavige beroep dus ontvankelijk te verklaren.

c) Subsidiair, het tijdige optreden van de Commissie

56. Mocht het Hof zich evenwel niet kunnen vinden in het voorstel om dit beroep ontvankelijk te verklaren op grond dat de BFR aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn nog steeds gevolgen sorteerte, zal het zich moeten uitspreken over de stelling van de Commissie dat kan worden volstaan met de vaststelling dat zij tijdig genoeg is opgetreden om het beroep ontvankelijk te verklaren.

57. Dienaangaande wijst de Commissie via een a-contrarioredenering op het eerdergenoemde arrest Commissie/Italië(36), gewezen op het gebied van de plaatsing van overheidsopdrachten, waarin het Hof een niet-nakomingsberoep niet-ontvankelijk heeft verklaard, met name omdat de Commissie ten eerste niet te gepasten tijde gebruik heeft gemaakt van de middelen die haar ten dienste stonden om te voorkomen dat de gestelde niet-nakoming effect sorteerte, en ten tweede evenmin omstandigheden heeft aangevoerd die haar zouden hebben belet, de in artikel 226 EG-Verdrag bedoelde precontentieuze procedure te voltooien voordat die niet-nakoming was beëindigd.(37)

58. De Commissie stelt derhalve in de onderhavige zaak dat, nu zij tijdig heeft gehandeld, haar beroep ontvankelijk moet worden verklaard.

59. Omdat de situatie in de onderhavige zaak precies overeenkomt met het geval dat ik heb behandeld in punt 54 van mijn conclusie in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het eerdergenoemde arrest Commissie/Duitsland(38), moet de door de Commissie verdedigde stelling mijns inziens worden aanvaard.

60. Zoals ik in wezen in dat punt van de aangehaalde conclusie heb aangegeven, kan het feit dat een niet-nakomingsberoep is ingeleid na het vervallen van een nationale maatregel die ook geen gevolgen meer sorteert, het Hof niet beletten een niet-nakomingsberoep tegen die maatregel ontvankelijk te verklaren wanneer zou blijken dat de Commissie niet over voldoende tijd beschikte om de fases van de precontentieuze procedure vóór het einde van deze gevolgen te doorlopen. In een dergelijke situatie het beroep niet-ontvankelijk verklaren, zou immers erop neerkomen dat het feit dat de niet-nakoming reeds „geconsumeerd” is wordt beloond, zelfs als de Commissie niet vóór het einde hiervan kon optreden en niet kon voorkomen dat de niet-nakoming gevolgen zou hebben, a fortiori wanneer de Commissie haar best heeft gedaan om tijdig op te treden.

61. Daar in casu ten eerste de BFR slechts ongeveer vijf maanden van kracht is gebleven en ten tweede de Commissie haar aanmaningsbrief reeds vóór het vervallen van wet nr. 39-A/2005 heeft verzonden, is zij mijns inziens tijdig opgetreden.

62. Wat het eerste punt betreft, kan men zich in abstracto zeker voorstellen, zoals de Portugese Republiek ter terechtzitting heeft gesteld, dat de Commissie de gehele precontentieuze procedure binnen de termijn van vijf maanden voordat wet nr. 39-A/2005 was vervallen, had

kunnen voeren.

63. Evenwel is ook bekend dat de Commissie volgens de rechtspraak verplicht is de lidstaten een redelijke termijn te geven om op de aanmaningsbrief te antwoorden en zich te voegen naar het met redenen omkleed advies, en dat om uit te maken of de verleende termijn redelijk is, rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden van het concrete geval. Zo heeft het Hof geoordeeld dat zeer korte termijnen gerechtvaardigd kunnen zijn in bijzondere omstandigheden, met name wanneer met spoed tegen een verzuim moet worden opgetreden of wanneer de betrokken lidstaat lang vóór het begin van de procedure volledig op de hoogte was van het standpunt van de Commissie.(39)

64. Gelet evenwel op de beperkte aard van de verweten niet-nakoming en op het feit dat de Commissie pas in september 2005 is geïnformeerd over de litigieuze wet, valt niet goed te begrijpen hoe de onderhavige zaak had kunnen voldoen aan de eisen van deze rechtspraak, die is ontwikkeld in de context van gevoelige en ernstige zaken zoals de weigering van de Franse autoriteiten om het embargo op Brits rundvlees op te heffen(40) of het plaatsen van omvangrijke overheidsopdrachten op het grondgebied van een lidstaat.(41)

65. Wat het tweede punt betreft, merk ik op dat de situatie in de onderhavige zaak op dit punt duidelijk verschilt van die welke ten grondslag lag aan de eerdergenoemde zaak Commissie/Duitsland(42), waarin de Commissie de precontentieuze procedure bijna twee jaar na het vervallen van de overgangsbepalingen had ingeleid.(43)

66. Gelet op deze omstandigheden dient het beroep mijns inziens ontvankelijk te worden verklaard op de enkele grond dat de Commissie tijdig heeft gehandeld.

B – *Ten gronde*

1. Argumenten van partijen

67. De Commissie is van mening dat de bepalingen van de BFR een beperking van het vrij verkeer van kapitaal vormen in de zin van artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst. De belastingplichtigen die in aanmerking komen voor de BFR worden volgens haar ontmoedigd om hun geregulariseerde vermogensbestanddelen te behouden in een andere vorm dan die van staatspapier van de Portugese Staat. De Commissie betwist niet dat het staatspapier gunstiger mag worden behandeld; in casu gaat het echter specifiek om de vraag of een nationale bepaling het door één lidstaat uitgegeven staatspapier mag begunstigen. Zo is de Commissie van mening dat de toepassing van een lager belastingtarief op uitsluitend geregulariseerde vermogensbestanddelen in de vorm van staatspapier van de Portugese Staat, een discriminerende beperking van het kapitaalverkeer vormt.

68. Op basis van het arrest Verkooijen(44) is de Commissie van mening dat er geen objectieve rechtvaardiging bestaat voor het verschil tussen het bijzondere tarief van 2,5 % en het algemene tarief van 5 %, daar de belastingplichtigen in dezelfde situatie verkeren. Voorts kunnen noch de door de Portugese regering in haar verweerschrift ingeroepen rapporten van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)(45), noch richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling(46), een rechtvaardiging vormen voor de voorkeursbehandeling die is toegekend aan door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier.

69. De Portugese regering is van mening dat, mocht het beroep ontvankelijk worden verklaard, de voorkeursbehandeling voor staatspapier dat door de Portugese Staat in het kader van de BFR is uitgegeven, gerechtvaardigd is op grond van artikel 58, lid 1, sub b, EG. Op dit punt is de

rechtvaardiging uit hoofde van het algemeen belang gelegen in de bestrijding van belastingontwijking en fraude.

70. Ter ondersteuning van haar stelling verwijst de Portugese regering naar richtlijn 2003/48. Omdat deze richtlijn dit soort differentiatie heeft toegestaan voor de door een overheidsinstantie uitgegeven verhandelbare schuldinstrumenten, werd het in het kader van de vaststelling van de BFR dus ook legitiem geacht een voorkeursbehandeling aan de bezitters van door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier te geven.

71. Voorts houden de genoemde OESO-rapporten volgens de Portugese regering een verplichting in voor de lidstaten die verdragsluitende partij bij die organisatie zijn, om maatregelen vast te stellen ter bevordering van de vrijwillige regularisatie van de situatie van belastingplichtigen die door het plaatsen van fondsen in het buitenland belastbare inkomsten in hun woonstaat hebben versluierd.

72. Ten slotte acht de Portugese regering de litigieuze wettelijke regeling legitiem onder verwijzing naar de omstandigheid dat de BFR de fiscale regularisatie beoogde van vermogensbestanddelen die in Portugal aan belastingheffing waren onttrokken. De betrokken belasting heeft namelijk daadwerkelijk gefunctioneerd als de „regularisatiekosten” van de fiscale situatie. Die belasting had de vorm van een compenserende vergoeding voor het tenietgaan van aan de Portugese Staat verschuldigde belastingverplichtingen voor de betrokken vermogensbestanddelen.

73. Deze compenserende functie rechtvaardigt dus dat in het geval van door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier werd voorzien in lagere kosten, anders dan voor de waardepapieren van elke andere lidstaat gold, aangezien het in de context van de BFR de belastinginkomsten van die lidstaat waren, via het tenietgaan van de relevante belastingverplichtingen, die in aanmerking werden genomen.

2. Beoordeling

a) Het bestaan van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal

74. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, vormen maatregelen van een lidstaat beperkingen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG wanneer zij de ingezetenen van deze staat ervan weerhouden, in andere lidstaten leningen te sluiten of investeringen te verrichten.(47)

75. Zoals de Commissie in casu samenvat, zonder door de Portugese Republiek te zijn weersproken, gold de fiscale voorkeursbehandeling krachtens artikel 6, lid 1, BFR voor de belastingplichtigen die door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier bezaten, en niet voor de belastingplichtigen die door andere lidstaten uitgegeven staatspapier bezaten.

76. Terwijl laatstgenoemden namelijk conform de BFR gehouden waren tot betaling van een belasting tegen het basistarief van 5 % over de waarde van de in hun regularisatieaangifte vermelde vermogensbestanddelen, hoefden de belastingplichtigen die hadden belegd in door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier slechts een belasting tegen het verlaagde tarief van 2,5 % te betalen.

77. Een dergelijke voorkeursbehandeling kon de betrokken belastingplichtigen ervan weerhouden door andere lidstaten uitgegeven staatspapier te houden, aangezien krachtens de BFR daarvoor een minder gunstig tarief van 5 % gold.

78. Uit het voorgaande volgt dat de litigieuze maatregel een beperking vormt in de zin van

artikel 56, lid 1, EG.

79. Daar de niet-nakoming ook betrekking heeft op de fiscale behandeling van het staatspapier dat is uitgegeven door de EVA-staten die overeenkomstsluitende partij zijn bij de EER-Overeenkomst, geldt deze voorlopige conclusie ook voor artikel 40 van die Overeenkomst, dat in wezen dezelfde juridische strekking heeft als artikel 56, lid 1, EG.(48)

b) De rechtvaardiging van de beperking van het vrij verkeer van kapitaal

80. Volgens vaste rechtspraak mag het vrij verkeer van kapitaal als fundamenteel beginsel van het Verdrag slechts worden beperkt door een nationale regeling die gerechtvaardigd is om een van de in artikel 58 EG genoemde redenen of om dwingende redenen van algemeen belang, voor zover er geen communautaire harmonisatiemaatregelen bestaan die de ter bescherming van deze belangen noodzakelijke maatregelen voorschrijven.(49)

81. Bij gebreke van een dergelijke communautaire harmonisatie staat het aan elke lidstaat om te bepalen in welke mate hij deze legitieme belangen wil beschermen en hoe dit moet worden bereikt, met inachtneming van het Verdrag en met name van het evenredigheidsbeginsel, volgens hetwelk de genomen maatregelen geschikt moeten zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder mogen gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.(50)

82. In casu betoogt de Portugese regering in de eerste plaats dat richtlijn 2003/48 een verschil in behandeling kan rechtvaardigen tussen de door een overheidsinstantie uitgegeven verhandelbare schuldinstrumenten en dergelijke door particulieren uitgegeven instrumenten.

83. Zonder dat de bepalingen van richtlijn 2003/48 in detail hoeven te worden onderzocht, overtuigt deze argumentatie mij geenszins.

84. Zelfs gesteld dat die richtlijn het door de Portugese regering genoemde verschil invoert, dan rechtvaardigt dat namelijk nog niet een verschil in behandeling tussen waardepapieren van dezelfde aard, te weten in casu door diverse lidstaten uitgegeven staatspapier. Juist dat is echter het verwijt van de Commissie, die, zoals ik in punt 21 van deze conclusie reeds heb aangegeven, het voorwerp van het geschil in het stadium van het met redenen omkleed advies heeft beperkt tot het verschil in fiscale behandeling in Portugal tussen het door de Portugese Republiek uitgegeven staatspapier en het staatspapier dat is uitgegeven door de andere lidstaten (en de EVA-staten die overeenkomstsluitende partij zijn bij de EER-Overeenkomst), en niet tot het verschil in fiscale behandeling tussen het door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier en alle andere vermogensbestanddelen.

85. Richtlijn 2003/48 kan dus niet als inspiratiebron dienen om de in casu in geding zijnde beperkingen van het betrokken vrij verkeer van kapitaal te rechtvaardigen.

86. Blijft nog over te onderzoeken of, zoals de Portugese regering vervolgens stelt, de bestrijding van belastingontwijking en fraude die beperkingen zou rechtvaardigen.

87. Volgens de rechtspraak van het Hof kan de bovengenoemde doelstelling inderdaad een beperking van het vrij verkeer van kapitaal rechtvaardigen.(51) De betrokken beperkingen, in casu die welke voortvloeien uit de toepassing van de BFR, moeten evenwel maatregelen vormen die nodig zijn om respectievelijk belastingontwijking en belastingfraude tegen te gaan.(52)

88. De BFR kan mijns inziens niet als zodanig worden aangemerkt.

89. In dit verband heeft de Portugese regering geenszins uitgelegd, noch a fortiori aangetoond,

dat het belastingverschil tussen het door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier en het door andere lidstaten uitgegeven staatspapier nodig was voor het bereiken van *de doelstelling van algemeen belang die zij wil nastreven*, terwijl de andere regels van de BFR die golden voor de belastingplichtigen die hun fiscale situatie wilden regulariseren, van toepassing waren ongeacht de plaats waar het kapitaal was belegd. De toelichting dat het verschil in tarief zijn rechtvaardiging vindt in een hogere compenserende vergoeding voor geregulariseerde beleggingen in door andere lidstaten uitgegeven staatspapier, komt er mijns inziens namelijk op neer, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal te rechtvaardigen door het nastreven van een duidelijk economische doelstelling, namelijk compensatie voor de derving van belastinginkomsten voor de lidstaat. Volgens de rechtspraak van het Hof kan een economisch motief evenwel beslist geen maatregel rechtvaardigen die in strijd is met artikel 56, lid 1, EG.(53) Wanneer volgens de BFR de betrokken belastingplichtigen werd verzocht hun situatie met betrekking tot de in Portugal niet-betaalde belasting te regulariseren, zie ik niet in waarom in het geval van belastingontwijking enkel degenen die in staatspapier van de Portugese Staat hadden belegd voor een voorkeursbehandeling in aanmerking kwamen.

90. Ten slotte kunnen de in punt 68 van deze conclusie genoemde OESO-rapporten mijns inziens in casu niet worden ingeroepen. Die rapporten staan de lidstaten van de Europese Unie niet toe de verkeersvrijheden te beperken. Bovendien is het zeer twijfelachtig of die rapporten, die juridisch niet bindend zijn, in het algemeen ertoe kunnen leiden dat de lidstaten een bepaald gedrag wordt opgelegd.

91. Uit het voorgaande vloeit voort dat de BFR mijns inziens een beperking van het in artikel 56 EG bedoelde vrij verkeer van kapitaal vormt, die niet kan worden gerechtvaardigd door de door de Portugese regering aangevoerde redenen.

92. Mijns inziens geldt dezelfde conclusie voor de grief inzake de schending van artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

93. Aangezien in de eerste plaats de betrokken situatie ook invloed heeft op het staatspapier dat is uitgegeven door de EVA-staten die overeenkomstsluitende partij zijn bij de EER-Overeenkomst, en in de tweede plaats de Portugese Republiek geen specifieke redenen heeft aangevoerd, ontleend aan de onderscheiden juridische context waarin de beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde staten vallen ten opzichte van de uitoefening van het vrij verkeer van kapitaal binnen de Gemeenschap(54), die in voorkomend geval de in de BFR neergelegde fiscale voorkeursbehandeling hadden kunnen rechtvaardigen, doet die behandeling namelijk ook afbreuk aan artikel 40 EER-Overeenkomst, zonder te kunnen worden gerechtvaardigd door de doelstelling van bestrijding van belastingontwijking en fraude.

94. Ik geef het Hof derhalve in overweging het beroep wegens niet-nakoming van de Commissie toe te wijzen.

VI – Kosten

95. Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd.

96. Aangezien ik het Hof in overweging geef het beroep toe te wijzen, dient de Portugese Republiek mijns inziens overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

VII – Conclusie

97. Gelet op het bovenstaande, geef ik het Hof in overweging:

- vast te stellen dat de Portugese Republiek, door in het kader van de fiscale regularisatie krachtens wet nr. 39-A/2005 van 29 juli 2005 te voorzien in een fiscale voorkeursbehandeling die beperkt is tot enkel door de Portugese Staat uitgegeven staatspapier, de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen, en
- de Portugese Republiek te verwijzen in de kosten.

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – *Diário da República* I, serie A, nr. 145.

3 – Arrest van 31 maart 1992, Commissie/Italië (C-362/90, Jurispr. blz. I-2353).

4 – Zie dienaangaande 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); 17 september 1996, Commissie/Italië (C-289/94, Jurispr. blz. I-4405, punt 16), en 6 november 2003, Commissie/Spanje (C-358/01, Jurispr. blz. I-13145, punt 29).

5 – Zie in die zin arresten van 9 november 1999, Commissie/Italië (C-365/97, Jurispr. blz. I-7773, punt 25), en 18 mei 2006, Commissie/Spanje (C-221/04, Jurispr. blz. I-4515, punt 33).

6 – Conclusie in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 11 oktober 2007 (C-237/05, Jurispr. blz. I-8203).

7 – Conclusie in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 6 december 2007 (C-456/05, Jurispr. blz. I-10517).

8 – Zie arresten van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk (C-333/99, Jurispr. blz. I-1025, punt 23); 2 juni 2005, Commissie/Griekenland (C-394/02, Jurispr. blz. I-4713, punten 14 en 15), en 8 december 2005, Commissie/Luxemburg (C-33/04, Jurispr. blz. I-10629, punt 65).

9 – Zie met name arresten van 6 maart 2008, Commissie/Spanje (C-196/07, niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 25); 11 januari 2007, Commissie/Ierland (C-183/05, Jurispr. blz. I-137, punt 17), en 13 april 2000, Commissie/Luxemburg (C-348/99, Jurispr. blz. I-2917, punt 8).

10 – Conclusie in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 31 maart 1992, reeds aangehaald.

11 – Zie punt 11 van die conclusie.

12 – Zie arrest van 15 januari 2002, Commissie/Italië (C-439/99, Jurispr. blz. I-305, punten 15-17). Het ging in die zaak om een gedeeltelijke niet-ontvankelijkheid, voor zover het niet-nakomingsberoep betrekking had op twee regionale regelingen inzake jaarbeurzen, tentoonstellingen, salons en markten.

13 – Zie onder meer arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald (punten 22-26); arresten van 25 april 2002, Commissie/Frankrijk (C-418/00 en C-419/00, Jurispr. blz. I-3969, punten 28-30), en 21 juli 2005, Commissie/België (C-149/03, niet gepubliceerd in de Jurisprudentie). In laatstgenoemde zaak heeft het Hof de ontvankelijkheid van het bijna twee jaar na het litigieuze laatste vangstseizoen ingestelde beroep zelfs niet onderzocht.

14 – Zie punt 22 van het arrest van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald.

15 – Zie punten 23-25 van het arrest.

16 – Zo heeft het Hof in het arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, zeer correct het middel van niet-ontvankelijkheid ontleend aan het feit dat er geen sprake was van een actuele schending van het Verdrag onafhankelijk onderzocht en vóór het middel van niet-ontvankelijkheid ontleend aan het feit dat de Commissie geen procesbelang had.

17 – Zie arrest van 9 juli 1970, Commissie/Frankrijk (26/69, Jurispr. blz. 565, punten 2-13), en punt 12 van de conclusie van advocaat-generaal Lenz in de zaak waarin het arrest van 31 maart 1992, Commissie/Italië, reeds aangehaald, is gewezen.

18 – Arrest van 1 juni 1994 (C-317/92, Jurispr. blz. I-2039).

19 – Arrest van 18 juni 1998 (C-35/96, Jurispr. blz. I-3851).

20 – Arrest van 1 juni 1994, Commissie/Duitsland, reeds aangehaald (punt 2).

21 – Zie arrest van 18 juni 1998, Commissie/Italië, reeds aangehaald (punten 21-31).

22 – Hoe dan ook, indien het Hof zou beslissen zich in casu te baseren op die reeks arresten, zou het niet-nakomingsberoep ontvankelijk zijn, aangezien daarin niet wordt vereist dat het bestaan van een inbreuk aan het einde van de in het met redenen omkleed advies wordt aangetoond.

23 – Zie onder meer arresten van 28 oktober 1999, Commissie/Oostenrijk (C-328/96, Jurispr. blz. I-7479, punten 42-44); 10 april 2003, Commissie/Duitsland (C-20/01 en C-28/01, Jurispr. blz. I-3609, punten 32-37); 9 september 2004, Commissie/Duitsland (C-125/03, niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 12 en 13); 4 oktober 2007, Commissie/Italië (C-217/06, niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 21), en 2 juni 2006, Commissie/Griekenland, reeds aangehaald (punten 18 en 19).

24 – Zie arrest van 11 oktober 2007, Commissie/Griekenland, reeds aangehaald (punten 29-35).

25 – Zie arrest van 27 oktober 2005, Commissie/Italië (C-525/03, Jurispr. blz. I-9405, punten 15 en 16).

26 – Arrest van 4 mei 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-508/03, Jurispr. blz. I-3969, punt 73), waarin het Hof heeft verwezen naar het arrest van 31 maart 1992, Commissie/Italië, reeds aangehaald.

27 – PB L 175, blz. 40.

28 – Arrest van 18 mei 2006, Commissie/Spanje, reeds aangehaald (punten 23-26), waarin het Hof heeft verwezen naar de reeds aangehaalde arresten van 31 maart 1992, Commissie/Italië, en 27 oktober 2005, Commissie/Italië.

29 – PB L 206, blz. 7.

30 – Arrest van 6 december 2007, reeds aangehaald.

31 – Punt 16 van het arrest van 6 december 2007, reeds aangehaald. Het Hof verwijst in dit punt naar drie arresten op het gebied van overheidsaanbestedingen, namelijk de reeds aangehaalde arresten van 10 april 2003, Commissie/Duitsland; 9 september 2004, Commissie/Duitsland, en 27 oktober 2005, Commissie/Italië.

32 – Punt 18 van het arrest.

33 – Punt 20 van het arrest.

34 – Zie in die zin arrest van 13 december 2001, Commissie/Frankrijk (C-1/00, Jurispr. blz. I-9989, punt 64).

35 – Het feit dat het dispositief van het met redenen omkleed advies de lidstaat verwijt de voorkeursbehandeling enkel te hebben voorbehouden aan de bezitters van door de Portugese Staat uitgegeven waardepapieren lijkt me niet beslissend. In de niet-nakomingsprocedure beschikt de Commissie namelijk niet over de bevoegdheid om een lidstaat te dwingen om zich op een specifieke manier te gedragen jegens zijn eigen onderdanen. Zo kon zij niet afdoen aan de keuze van de Portugese wetgever om een tarief van 2,5 % te verlenen aan de bezitters van door de Portugese Staat uitgegeven waardepapieren die hun fiscale situatie wilden regulariseren. Uitgaande van deze premisse heeft zij die lidstaat daarentegen verzocht om voor de in de verdragsbepalingen voorziene gelijke behandeling te zorgen. Dat betekent geenszins dat de lidstaat voor het bereiken van dit doel en om te voldoen aan het met redenen omkleed advies, zelf zijn aanvankelijke keuze om de betrokken Portugese belastingplichtigen het tarief van 2,5 % toe te staan, niet ter discussie kan stellen, indien hij dat de meest geschikte of realistische oplossing acht.

36 – Arrest van 31 maart 1992.

37 – Zie arrest van 31 maart 1992, Commissie/Italië, reeds aangehaald (punt 12).

38 – Arrest van 6 december 2007.

39 – Arrest van 13 december 2001, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald (punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 – Arrest van 13 december 2001.

41 – Zie arrest van 28 oktober 1999, Commissie/Oostenrijk (C-328/96, Jurispr. blz. I-7479, punt 54).

42 – Arrest van 6 december 2007.

43 – Zie met name punt 56 van mijn conclusie in de zaak waarin het arrest van 6 december 2007 is gewezen.

44 – Arrest van 6 juni 2000 (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punten 43 en 44).

45 – OESO-rapporten, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*, 2000, blz. 19, en *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales: rapport d'étape*, 2007, blz. 26.

46 – PB L 157, blz. 38.

47 – Arresten van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson (C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 10); 14 oktober 1999, Sandoz (C-439/97, Jurispr. blz. I-7041, punt 19), en 26 september 2000, Commissie/België (C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 18).

48 – Zie onder meer in die zin arresten van 11 juni 2009, Commissie/Nederland (C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33), en 19 november 2009, Commissie/Italië (C-540/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 66).

49 – Zie dienaangaande 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, niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 35).

50 – Zie in die zin arresten van 14 maart 2000, Église de scientologie (C-54/99, Jurispr. blz. I-1335, punt 18); 4 juni 2002, Commissie/België (C-503/99, Jurispr. blz. I-4809, punt 45), en reeds aangehaalde arresten van 4 juni 2002, Commissie/Portugal (punt 49), en 14 februari 2008, Commissie/Spanje (punt 36).

51 – Zie onder meer wat de bestrijding van belastingontwijking betreft, arresten van 26 september 2000, Commissie/België, reeds aangehaald (punt 39); 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punten 49 en 51), en 18 juli 2007, Oy AA (C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 60), en wat de bestrijding van belastingfraude betreft, arresten van 23 februari 1995, Bordessa e.a. (C-358/93 en C-416/93, Jurispr. blz. I-361, punten 21 en 22); 14 december 1995, Sanz de Lera e.a. (C-163/94, C-165/94 en C-250/94, Jurispr. blz. I-4821, punt 22), en 19 november 2009, Commissie/Italië, reeds aangehaald (punt 55).

52 – Zie arrest Bordessa e.a., reeds aangehaald (punt 21) en arrest van 26 september 2000, Commissie/België, reeds aangehaald (punt 40).

53 – Zie met name arrest Verkooijen, reeds aangehaald (punt 48). Zie aangaande de mogelijkheid om nationale maatregelen ter beperking van het vrij verkeer van kapitaal om derving van belastinginkomsten te voorkomen met name arrest van 27 januari 2009, Persche (C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 – Zie dienaangaande in die zin arrest van 19 november 2009, Commissie/Italië, reeds aangehaald (punt 69). Anders dan de argumentatie van de Italiaanse Republiek in de zaak waarin dat arrest is gewezen, heeft de Portugese Republiek nooit aangevoerd dat de in de BFR voorziene voorkeursbehandeling was ingevoerd en nodig was om het ontbreken van instrumenten tot uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten en die van de EVA-staten die partij zijn bij de EER-overeenkomst te verhelpen.