

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 5ης Μαΐου 2011 *

Στην υπόθεση C-267/09,

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

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις R. Lyal και G. Braga da Cruz, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον L. Inez Fernandes,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

υποστηριζόμενη από το:

Βασίλειο της Ισπανίας, εκπροσωπούμενο από τον Μ. Muñoz Pérez,

παρεμβαίνον,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader και A. Prechal, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: M. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 130 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, στο εξής: CIRS), που υποχρεώνει τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής να διορίζουν φορολογικό αντίκλητο στην Πορτογαλία, η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 18 ΕΚ και 56 ΕΚ καθώς και των αντίστοιχων άρθρων της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ).

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία για τον ΕΟΧ

- 2 Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ορίζει ότι:

«Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή της [Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών – (ΕΖΕΣ)] ούτε διάκριση μεταχείρισης

που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

- 3 Το παράρτημα XII της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, με τίτλο «Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων», παραπέμπει στην οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [το άρθρο αυτό καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5). Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος I της εν λόγω οδηγίας.

Η εθνική νομοθεσία

- 4 Το άρθρο 130 του CIRS ορίζει:

«Αντίκλητοι

1. Οι κάτοικοι αλλοδαπής που αποκτούν [υποκείμενα στη φορολογία εισοδήματος] εισοδήματα, καθώς και οι κάτοικοι ημεδαπής που εγκαταλείπουν την εθνική επικράτεια για διάστημα πλέον των έξι μηνών υποχρεούνται να διορίζουν για φορολογικούς σκοπούς φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με κατοικία ή εγκατάσταση στην Πορτογαλία, για την εκπροσώπησή τους ενώπιον της γενικής διευθύνσεως φορολογίας και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους.

2. Στην πράξη διορισμού που προβλέπει η παράγραφος 1, ο οποίος γίνεται στο πλαίσιο της δηλώσεως ενάρξεως δραστηριότητας, τροποποιήσεων ή εγγραφής στα φορολογικά μητρώα, αναφέρεται ρητώς η αποδοχή του εκπροσώπου.
3. Σε περίπτωση μη τήρησης της παραγράφου 1, και ανεξαρτήτως των εφαρμοστέων κατά περίπτωση κυρώσεων, παρέλκουν οι κοινοποιήσεις που προβλέπει ο παρών κώδικας, με την επιφύλαξη της δυνατότητας των υποκείμενων στον φόρο να λαμβάνουν γνώση των στοιχείων που τους αφορούν, απευθυνόμενοι στην αρμόδια υπηρεσία.»
- 5 Το νομοθετικό διάταγμα 463/79, της 30ής Νοεμβρίου 1979, ως είχε κατά την εφαρμοστέα στην υπό κρίση υπόθεση εκδοχή του, ορίζει στα άρθρα του 2 και 3:

«Άρθρο 2

1. Για την απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά φορολογητέα εισοδήματα, ακόμη και αν απαλλάσσεται από την καταβολή του εν λόγω φόρου, υποχρεούται να εγγραφεί σε δημόσια οικονομική υπηρεσία ή σε υπηρεσία αρωγής φορολογουμένων. Προς τον σκοπό αυτό, υποβάλλει έντυπο συμπληρωμένο σύμφωνα με το υπόδειγμα υπ. αριθ. 1, συνοδευόμενο από το υπόδειγμα υπ. αριθ. 3 σε περίπτωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου από φορολογούμενο κάτοικο αλλοδαπής [...]

[...]

Άρθρο 3

[...]

5. Όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο κατοίκους αλλοδαπής, οι οποίοι αποκτούν στην πορτογαλική επικράτεια αποκλειστικώς εισοδήματα υποκείμενα σε αυτοτελή φορολόγηση, η εγγραφή που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, γίνεται από τους πληρεξουσίους επί φορολογικών θεμάτων μέσω υποβολής του τυποποιημένου εντύπου που θεσπίζεται με απόφαση του υπουργού οικονομικών.»
6. Το ως άνω τυποποιημένο υπόδειγμα θεσπίστηκε με την υπουργική απόφαση 21.305/2003 (*Diário da República*, σειρά II, αριθ. 256, της 5ης Νοεμβρίου 2003, σ. 16 629), η οποία διευκρινίζει ότι το εν λόγω έγγραφο προορίζεται αποκλειστικώς για τις εγγραφές προς τον σκοπό αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου από εγκατεστημένους στην αλλοδαπή φορείς, τα αποκτώμενα εντός της πορτογαλικής επικράτειας εισοδήματα των οποίων υπόκεινται αποκλειστικώς σε απαλλακτική εισφορά, και δεν αφορά τους φορείς οι οποίοι, καίτοι δεν είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή, υποχρεούνται να εγγραφούν στα φορολογικά μητρώα. Η ίδια απόφαση διευκρινίζει, εξάλλου, ότι είναι υποχρεωτική η εγγραφή των φορέων που υποχρεούνται να παρακρατούν τον φόρο στην πηγή.
7. Η εγκύκλιος 14/93 της 31ης Μαΐου 1993 της γενικής διεύθυνσεως φορολογίας ορίζει στο άρθρο της 4:

«Ο διορισμός φορολογικού αντικλήτου δεν είναι υποχρεωτικός όταν οι κάτοικοι αλλοδαπής αποκτούν εντός της πορτογαλικής επικράτειας αποκλειστικώς εισοδήματα υποκείμενα σε απαλλακτική εισφορά, καθόσον η απόκτηση τέτοιου είδους εισοδημάτων δεν συνεπάγεται δευτερεύουσες φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες οφείλουν να εκπληρώσουν.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 8 Η Επιτροπή απηύθυνε στις 18 Ιουλίου 2007 στην Πορτογαλική Δημοκρατία έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο υποστήριζε ότι η υποχρέωση των κατοίκων αλλοδαπής να διορίζουν ως φορολογικό αντίκλητο κάτοικο Πορτογαλίας ήταν ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο και τη Συμφωνία για τον ΕΟΧ. Η Επιτροπή υπογράμμισε ειδικότερα ότι οι επίμαχες διατάξεις ήταν δυνατό να εισαγάγουν διακρίσεις και να στοιχειοθετήσουν παράβαση των άρθρων 18 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και των αντίστοιχων άρθρων της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.
- 9 Με το από 18 Οκτωβρίου 2007 έγγραφο, η Πορτογαλική Δημοκρατία αντέκρουσε τις αιτιάσεις.
- 10 Η Επιτροπή απηύθυνε στις 26 Ιουνίου 2008 στην Πορτογαλική Δημοκρατία αιτιολογημένη γνώμη, καλώντας την να λάβει τα αναγκαία μέτρα, προκειμένου να συμμορφωθεί εντός προθεσμίας δύο μηνών από της λήψεως της γνώμης.
- 11 Με το από 11 Φεβρουαρίου 2009 έγγραφο η Πορτογαλική Δημοκρατία απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη, προβάλλοντας ότι οι διατάξεις του άρθρου 130 του CIRS δεν ήταν ασυμβίβαστες προς τις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη και η Συμφωνία για τον ΕΟΧ ή ότι δικαιολογούνταν από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβανόταν ο σκοπός διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής.
- 12 Η Επιτροπή δεν ικανοποιήθηκε με την απάντηση αυτή και αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 13 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 130 του CIRS επιβάλλει γενική υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου, που βαρύνει τόσο τους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν φορολογητέα εισοδήματα όσο και τους κατοίκους ημεδαπής που εγκαταλείπουν την εθνική επικράτεια για διάστημα πλέον του εξαμήνου. Αφενός, ο εν λόγω γενικός και απαλλαγμένος αμφισημιών κανόνας δεν απαλλάσσει από την υποχρέωση αυτή τους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν αποκλειστικώς εισοδήματα υποκείμενα σε απαλλακτική εισφορά. Δεν είναι δυνατό να συναχθεί εξαίρεση, κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, της ως άνω κατηγορίας κατοίκων αλλοδαπής από τις κανονιστικές διατάξεις που επικαλείται το εν λόγω κράτος μέλος, ήτοι το νομοθετικό διάταγμα 463/79 και την υπουργική απόφαση 21.305/2003. Τέτοιου είδους εξαίρεση δεν είναι δυνατό να προβλέπεται από εγκύκλιο που, λαμβανομένης υπόψη της θέσεώς της στο πλαίσιο της ιεραρχίας των κανόνων δικαίου, δεν είναι δυνατό να κατισχύει έναντι των σαφών διατάξεων του άρθρου 130 του CIRS.
- 14 Αφετέρου, η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου είναι κατά την Επιτροπή αντίθετη προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων και κεφαλαίων για τους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν εισοδήματα στην Πορτογαλία συνεπαγόμενα την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως, καθόσον εισάγει διακρίσεις και είναι δυσανάλογη προς τον σκοπό της διασφάλισης της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου και της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, πέραν του ότι αυτό το εμπόδιο στην ελεύθερη επιλογή των φορολογουμένων συνεπάγεται στην πράξη και στην πλειονότητα των περιπτώσεων οικονομική επιβάρυνση για τους κατοίκους αλλοδαπής, η επιλεγείσα διαδικασία είναι υπερβολική ως προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, καθώς αυτός θα μπορούσε να επιτευχθεί μέσω της εφαρμογής της οδηγίας 2008/55/ΕΚ, του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2008, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ L 150, σ. 28), και της οδηγίας 77/799/

ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 92/12/ΕΟΚ, του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799).

- 15 Όσον αφορά την κατάσταση των υποκείμενων στον φόρο που κατοικούν σε τρίτα κράτη ή σε κράτη που ανήκουν στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ), αλλά δεν είναι μέλη της Ένωσης, η Επιτροπή υπογραμμίζει, αφενός, ότι οι συμφωνίες που υπογράφηκαν μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Νορβηγίας και της Δημοκρατίας της Ισλανδίας καθιστούν ήδη δυνατή την ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα και, αφετέρου, ότι υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης οι επίμαχες νομοθετικές διατάξεις είναι ευλόγως δυνατό να τύχουν εφαρμογής μόνο στις περιπτώσεις που οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο κατοικούν σε κράτος που δεν έχει υπογράψει συμφωνία με την Πορτογαλική Δημοκρατία στον τομέα της διπλής φορολογίας, η οποία να προβλέπει τέτοιου είδους ανταλλαγή πληροφοριών.
- 16 Η Επιτροπή προβάλλει επίσης ότι δεν είναι λυσιτελής η επίκληση του άρθρου 18 ΕΚ εν προκειμένω και ότι το άρθρο αυτό δεν διακρίνει μεταξύ οικονομικών ενεργών και μη πολιτών. Δεδομένου ότι η υποχρέωση που επιβάλλει το άρθρο 130 του CIRS δεν αφορά μόνον τα οικονομικώς ενεργά άτομα, εισάγει ως εκ τούτου διακρίσεις έναντι των προσώπων που ασκούν, έστω προσωρινώς, το δικαίωμά τους στην ελεύθερη κυκλοφορία στο κοινοτικό έδαφος, το οποίο κατοχυρώνει το άρθρο 18 ΕΚ.
- 17 Η Πορτογαλική Δημοκρατία αμφισβητεί το παραδεκτό ορισμένων επιχειρημάτων της Επιτροπής. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι η Επιτροπή στο υπόμνημα απαντήσεώς της προέβαλε κατά τρόπο αβέβαιο και ασυνεπή την αιτίασή της σχετικά με τους κατοίκους αλλοδαπής που υπόκεινται σε απαλλακτική εισφορά. Εξάλλου, υποστηρίζοντας στο ίδιο υπόμνημα ότι το άρθρο 130 του CIRS εισάγει διακρίσεις όχι μόνον έναντι των κατοίκων αλλοδαπής αλλά και έναντι όλων των προσώπων που έχουν ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας, η Επιτροπή προέβαλε κατά τη

διάρκεια της διαδικασίας νέο ισχυρισμό, μη λαμβάνοντας υπόψη τις επιταγές του άρθρου 42, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου. Δεν διατύπωσε, επίσης, κατά τρόπο συνεπή και κατανοητό τις αιτιάσεις της όσον αφορά τη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, παραλείποντας να διευκρινίσει σε ποια άρθρα της Συμφωνίας αναφερόταν και παρά το γεγονός ότι αυτή δεν περιέχει διατάξεις αντίστοιχες του άρθρου 18 ΕΚ.

- 18 Επί της ουσίας, και όσον αφορά, κατά πρώτον, τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν στην Πορτογαλία αποκλειστικώς εισοδήματα υποκείμενα σε απαλλακτική εισφορά, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν μπορεί να βασίζεται μόνο στο γράμμα του άρθρου 130 του CIRS προκειμένου να αποδείξει την προβαλλόμενη παράβαση, ενώ η εν λόγω διάταξη, όπως πράγματι ερμηνεύτηκε και εφαρμόστηκε, δεν προβλέπει για τους φορολογούμενους υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου.
- 19 Ειδικότερα, από την απλουστευμένη διαδικασία καταχωρίσεως στα φορολογικά μητρώα που προβλέπει το εφαρμοστέο στους εν λόγω φορολογούμενους νομοθετικό διάταγμα 463/79 και η υπουργική απόφαση 21. 305/2003, οι εν λόγω φορολογούμενοι ουδόλως υποχρεούνται να διορίζουν φορολογικό αντικλητο, εφόσον οι επιχειρήσεις διανομής, υπό την ιδιότητά τους ως «πληρεξούσιοι επί φορολογικών θεμάτων», καταβάλλουν οι ίδιες και οφείλουν την απαλλακτική εισφορά, και ελλείψει οποιασδήποτε άλλης δευτερεύουσας υποχρέωσης.
- 20 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, τους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν στην Πορτογαλία εισοδήματα συναγόμενα την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, εφόσον σκοπός του άρθρου 130 του CIRS είναι η διασφάλιση της πραγματικής πληρώσεως των διατυπώσεων που είναι υποχρεωτικές για τους φορολογούμενους οι οποίοι εγκατέλειψαν την πορτογαλική επικράτεια, το εν λόγω μέτρο δεν εισάγει διακρίσεις, καθώς εφαρμόζεται υπό τους ίδιους όρους σε κατοίκους ημεδαπής και αλλοδαπής. Επιπλέον, εφόσον οι εθνικοί κανόνες δεν προβλέπουν ότι η πληρεξουσιότητα έχει επαχθή χαρακτήρα, τέτοιου

είδους χαρακτήρας είναι ξένος προς την επίμαχη φορολογική νομοθεσία. Η Επιτροπή δεν μπορεί συνεπώς να συναγάγει την ύπαρξη οικονομικής επιβαρύνσεως και δεν αιτιολογεί, συνεπώς, την προβαλλόμενη παράβαση.

- 21 Η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει επίσης ότι υπό τις προβλεπόμενες στο άρθρο 58, παράγραφος 1, ΕΚ προϋποθέσεις, σκοπός του άρθρου 130 του CIRS είναι να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και να καταπολεμήσει την φοροαποφυγή, δεδομένου ότι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος δικαιολογούν περιορισμό στην άσκηση θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Η υποχρέωση εκπροσωπήσεως δεν βαίνει επομένως πέραν του αναγκαίου συναφώς μέτρου και η οδηγία 77/799, που επικαλείται η Επιτροπή, δεν ασκεί καμία επιρροή όσον αφορά την εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης από τον φορολογούμενο. Εξάλλου, δεδομένου του ρόλου του φορολογικού αντικλήτου, που είναι υποχρεωμένος να εκπληρώνει αποκλειστικώς δευτερεύουσες υποχρεώσεις τυπικού χαρακτήρα, όπως η υποβολή δηλώσεων και η παραλαβή κοινοποιήσεων, η Επιτροπή δεν μπορεί να επικαλείται βασίμως την οδηγία 2008/55, που αφορά την είσπραξη του φόρου, η οποία επ' ουδενί συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των καθηκόντων του εν λόγω αντικλήτου.
- 22 Η Πορτογαλική Δημοκρατία προσθέτει ότι η Επιτροπή δεν μπορεί να επικαλεστεί βασίμως ούτε το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο αφορά μόνον τα οικονομικώς ανενεργά άτομα, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 130 του CIRS. Τέλος, η σχετική με τους περιορισμούς στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας νομολογία δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στα συμβαλλόμενα στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ κράτη, καθότι το πλαίσιο συνεργασίας που καθιερώνει η οδηγία 77/799 δεν υφίσταται εν πάση περιπτώσει εντός του συγκεκριμένου πλαισίου.
- 23 Στο υπόμνημα παρεμβάσεώς του το Ηνωμένο Βασίλειο ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή για τους ίδιους λόγους που προβάλλει και η Πορτογαλική Δημοκρατία, εμμένοντας ιδίως στο γεγονός ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την προβαλλόμενη παράβαση όσον αφορά τους κατοίκους αλλοδαπής, τα εισοδήματα των οποίων υπόκεινται σε

απαλλακτική εισφορά, παράβαση η οποία, ως βασιζόμενη στη δική της ερμηνεία του επίμαχου εθνικού νόμου, είναι αμιγώς θεωρητική.

- 24 Όσον αφορά τους λοιπούς κατοίκους αλλοδαπής, η Επιτροπή δεν μπορεί, κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, να επικαλείται το άρθρο 18 ΕΚ, καθώς δεν αποδεικνύει ότι το επίμαχο εθνικό μέτρο εφαρμόζεται σε οικονομικώς ανενεργά άτομα. Εξάλλου, το εν λόγω μέτρο ούτε εισάγει διακρίσεις, καθότι η κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι συγκρίσιμη με αυτή των κατοίκων ημεδαπής, ούτε είναι δυσανάλογο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, ο οποίος θα μπορούσε να επιτευχθεί μέσω των οδηγιών που επικαλείται η Επιτροπή, που, εξάλλου, τελούν υπό τροποποίηση λόγω της αναποτελεσματικότητάς τους. Άλλωστε, η Επιτροπή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο αποδεικτικό της αντιθέσεως προς τις συνθήκες της εφαρμογής του πορτογαλικού νόμου περί κινήσεων κεφαλαίων με τρίτα κράτη. Τέλος, οι οδηγίες για τη συνδρομή και τη συνεργασία δεν τυγχάνουν εφαρμογής στις σχέσεις με τα κράτη μέλη της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

Επί του παραδεκτού

- 25 Από το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου και από τη σχετική νομολογία προκύπτει ότι το εισαγωγικό δικόγραφο πρέπει να προσδιορίζει το αντικείμενο της διαφοράς και να περιέχει συνοπτική έκθεση των ισχυρισμών, καθώς και ότι ο προσδιορισμός αυτός πρέπει να είναι αρκούντως σαφής και ακριβής, προκειμένου ο καθού να μπορεί να προετοιμάσει την άμυνά του και το Δικαστήριο να ασκήσει τον έλεγχό του. Επομένως, τα ουσιώδη πραγματικά και νομικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται μια προσφυγή πρέπει να προκύπτουν κατά τρόπο εύλογο και κατανοητό από το ίδιο το κείμενο του δικογράφου της προσφυγής, τα δε αιτήματα που περιλαμβάνει το δικόγραφο αυτό πρέπει να είναι

διατυπωμένα κατά τρόπο μη διφορούμενο, ούτως ώστε να μην υπάρχει κίνδυνος είτε να αποφανθεί το Δικαστήριο *ultra petita* είτε να παραλείψει να αποφανθεί επί κάποιας αιτιάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, C-343/08, Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας, Συλλογή 2010, σ. I-275, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 26 Με την υπό κρίση προσφυγή, η Επιτροπή αποσκοπεί, κατά τα αιτήματα που διατύπωσε στο δικόγραφό της, στο να διαπιστωθεί ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 18 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και των αντίστοιχων άρθρων της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.
- 27 Εν προκειμένω, επισημαίνεται, κατά πρώτον, ότι από τους ισχυρισμούς και τα επιχειρήματα που εκτίθενται στο δικόγραφο της Επιτροπής αυτή καταλογίζει στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι διατηρεί σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις που αντιβαίνουν προς τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας που κατοχυρώνουν τα προβαλλόμενα άρθρα της Συνθήκης ΕΚ και της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.
- 28 Κατά δεύτερον, όσον αφορά την επιχειρηματολογία σχετικά με τη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το δικόγραφο ήταν ασφαλώς σχετικά ασαφές εν προκειμένω, αναφέροντας, κατόπιν μνείας της παραβάσεως των άρθρων 18 ΕΚ και 56 ΕΚ, απλώς και μόνον παράβαση των «αντίστοιχων άρθρων» της εν λόγω Συμφωνίας. Εντούτοις, δεν αμφισβητείται, αφενός, ότι η Επιτροπή διευκρίνισε στο υπόμνημα απαντήσεώς της ότι σκόπευε να επικαλεστεί παράβαση μόνον του άρθρου 40 της εν λόγω Συμφωνίας. Αφετέρου, επισημαίνεται ότι είναι, πάντως, προφανές, όπως προκύπτει από το σημείο 59 του υπομνήματος αντικρούσεως της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, ότι δεν ήταν ευλόγως δυνατό να μην αντιληφθεί ότι η αιτίαση της Επιτροπής σχετικά με τη Συμφωνία για τον ΕΟΧ αφορούσε πράγματι το άρθρο 40 της εν λόγω Συμφωνίας. Υπό αυτές τις συνθήκες, η Πορτογαλική Δημοκρατία ήταν σε θέση να προβάλει συναφώς τα μέσα υπερασπίσεώς της κατά τρόπο λυσιτελή.

- 29 Κατά τρίτον, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι τα επιχειρήματα της Επιτροπής στο υπόμνημα απαντήσεώς της καθιστούν την επιχειρηματολογία της ασυνεπή και αβέβαιη, η εν λόγω εκτίμηση αφορά το βάσιμο της συγκεκριμένης επιχειρηματολογίας και δεν θέτει υπό αμφισβήτηση το παραδεκτό της προσφυγής, εφόσον οι προβαλλόμενες αιτιάσεις είναι σαφείς.
- 30 Τέλος, προβάλλοντας, στο υπόμνημα απαντήσεώς της, τον εισάγοντα διακρίσεις χαρακτηριστήρα του επίμαχου μέτρου και έναντι των κατοίκων ημεδαπής που ασκούν προσωρινώς το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας, η Επιτροπή αντέκρουσε απλώς την επιχειρηματολογία που ανέπτυξε η Πορτογαλική Δημοκρατία προς υπεράσπισή της και αφορά το γεγονός ότι είναι υποχρεωτικός ο διορισμός φορολογικού αντικλήτου τόσο στην περίπτωση των κατοίκων ημεδαπής όσο και στην περίπτωση των κατοίκων αλλοδαπής. Η εν λόγω απάντηση δεν είναι δυνατό να ληφθεί ως νέος ισχυρισμός της Επιτροπής.
- 31 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να κριθεί παραδεκτή.

Όσον αφορά την προβαλλόμενη παράβαση

- 32 Πρέπει να εξετασθεί αν, όπως προβάλλει η Επιτροπή, το άρθρο 130 του CIRS συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, που κατοχυρώνουν τα άρθρα 56 ΕΚ και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, καθώς και της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων, που κατοχυρώνει το άρθρο 18 ΕΚ.

— Όσον αφορά την παράβαση του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ

- 33 Δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 130 του CIRS προβλέπει την υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου τόσο για τους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν εισοδήματα υποκείμενα στη φορολογία εισοδήματος όσο και για τους κατοίκους ημεδαπής που εγκαταλείπουν την πορτογαλική επικράτεια για χρονικό διάστημα πλέον των έξι μηνών. Όσον αφορά το ζήτημα αν τέτοιου είδους διάταξη είναι ικανή να διέπει καταστάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ, σκόπιμο είναι να επισημανθεί ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν αμφισβητεί ότι η υποχρέωση που προβλέπει το άρθρο 130 του CIRS εφαρμόζεται στην περίπτωση, την οποία επικαλείται η Επιτροπή, κινήσεων κεφαλαίων που σχετίζονται με την πραγματοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.
- 34 Κατά πάγια νομολογία, οι κινήσεις κεφαλαίων περιλαμβάνουν την πραγματοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα ευρισκόμενα στο έδαφος κράτους μέλους από πρόσωπα που δεν κατοικούν στο κράτος αυτό, όπως προκύπτει από την ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361, καθόσον η ονοματολογία αυτή εξακολουθεί να έχει ενδεικτική αξία, όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας των κινήσεων κεφαλαίων (βλ. αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 23, και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 59).
- 35 Επομένως, το άρθρο 130 του CIRS εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, που απαγορεύει γενικώς τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, όσο και του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, το οποίο περιέχει πανομοιότυπη απαγόρευση όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών της εν λόγω Συμφωνίας, είτε είναι μέλη της Ένωσης είτε του ΕΖΕΣ (βλ., όσον αφορά αυτό το άρθρο, απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud, Συλλογή 2010, σ. I-10659, σκέψη 21).

- 36 Σκόπιμο είναι, επομένως, να εξετασθεί αν η υποχρέωση που προβλέπει το άρθρο 130 του CIRS συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων.
- 37 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι, επιβάλλοντας στους οικείους φορολογουμένους την υποχρέωση να διορίζουν φορολογικό αντίκλητο, το άρθρο 130 του CIRS τους εξαναγκάζει να προβαίνουν σε ορισμένες ενέργειες και να φέρουν στην πράξη το κόστος της αμοιβής του εν λόγω αντικλήτου. Τέτοιου είδους δεσμεύσεις συνεπάγονται για τους εν λόγω φορολογουμένους επιβάρυνση δυνάμενη να τους αποτρέψει από το να επενδύουν κεφάλαια στην Πορτογαλία και, ιδίως, από το να προβαίνουν σε επενδύσεις σε ακίνητα. Εξ αυτού συνάγεται ότι η εν λόγω υποχρέωση πρέπει να εκληφθεί ως περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, την οποία απαγορεύουν κατ'αρχήν τα άρθρα 56, παράγραφος 1, ΕΚ και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.
- 38 Εντούτοις, υποστηρίζοντας ότι μέσω του σκοπού που επιδιώκεται από την υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου επιδιώκεται η διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, η Πορτογαλική Δημοκρατία προβάλλει επομένως, χωρίς να την αντικρούει η Επιτροπή, επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις ELISA, προπαρατεθείσα, σκέψη 81^η της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, Α, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 55, καθώς και της 11ης Ιουνίου 2009, C-155/08 και C-157/08, X και Passenheim-van Schoot, Συλλογή 2009, σ. I-5093, σκέψη 45).
- 39 Κατά την Επιτροπή, η απαίτηση που προβλέπει η επίμαχη εθνική νομοθεσία είναι, εντούτοις, δυσανάλογη, λαμβανομένων υπόψη των επιδιωκόμενων σκοπών, εφόσον οι μηχανισμοί που προβλέπει τόσο η οδηγία 2008/55 όσο και η οδηγία 77/799 αρκούν για την επίτευξη τέτοιου είδους σκοπού.
- 40 Ως προς την οδηγία 77/799, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 1, 3 και 4 του άρθρου 1 αυτής, οι αρμόδιες αρχές των

κρατών μελών ανταλλάσσουν κάθε πληροφορία που μπορεί να καθιστά δυνατό τον ορθό υπολογισμό των φόρων εισοδήματος. Κατά το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, αυτή η ανταλλαγή πληροφοριών πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας αρχής του ενδιαφερομένου κράτους μέλους. Όπως προκύπτει από το άρθρο 3 της οδηγίας αυτής, οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν επίσης πληροφορίες χωρίς προηγούμενη αίτηση, αυτομάτως, για ορισμένες κατηγορίες περιπτώσεων που παρατίθενται στην εν λόγω οδηγία ή ακόμη, σύμφωνα με το άρθρο 4 αυτής, αυθορμήτως. Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 11 της οδηγίας 77/799, οι διατάξεις αυτής δεν θίγουν την εκπλήρωση ευρύτερων υποχρεώσεων σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών, που προκύπτουν από άλλες νομικές πράξεις (προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψεις 39, 40 και 42).

- 41 Η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει, εντούτοις, ότι δύναται να υποβάλει αίτηση γνωστοποίησης πληροφοριών δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας 77/799 μόνο στην περίπτωση που έχει ήδη στη διάθεσή της επαρκή πληροφοριακά στοιχεία, πράγμα ακριβώς που καθιστά υποχρεωτική την παρουσία φορολογικού αντικλήτου στην πορτογαλική επικράτεια, από τον οποίο μπορεί η φορολογική διοικητική αρχή να απαιτήσει άμεσα και προσωπικά την εκπλήρωση όλων των κρίσιμων υποχρεώσεων δηλώσεως για λογαριασμό του φορολογούμενου κατοίκου αλλοδαπής.
- 42 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, ο δικαιολογητικός λόγος που αντλείται από την καταπολέμηση της φοροαποφυγής μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν στοχεύει τις καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις με τις οποίες επιδιώκεται η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, πράγμα το οποίο αποκλείει οποιοδήποτε γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής. Επομένως, ένα γενικό τεκμήριο περί φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής δεν αρκεί για να δικαιολογήσει φορολογικό μέτρο που απάδει προς τους σκοπούς της Συνθήκης (βλ., προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψη 91 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Δεδομένου ότι, κατά βάση, αφορά όλους τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν εισοδήματα συνεπαγόμενα την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως, η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου ισοδυναμεί με τεκμήριο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής εις βάρος ολόκληρης κατηγορίας φορολογουμένων, εκ μόνου του λόγου ότι δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής, γεγονός που δεν

μπορεί καθ'αυτό να δικαιολογήσει την αντίθεση τέτοιου είδους υποχρέωσης προς τους σκοπούς της Συνθήκης.

- 44 Επιπλέον, σε περίπτωση κατά την οποία αποκρύπτονται φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία από τις φορολογικές αρχές κράτους μέλους, αυτές δε δεν έχουν στη διάθεσή τους κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί τη διενέργεια έρευνας, η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου δεν σημαίνει αυτή καθεαυτή ότι υπάρχουν τέτοιου είδους στοιχεία και αντισταθμίζει τις προβαλλόμενες ανεπάρκειες των μηχανισμών ανταλλαγής πληροφοριών που απορρέουν από την οδηγία 77/799.
- 45 Επομένως, δεν αποδείχθηκε ότι, σε περίπτωση κατά την οποία μη κατοικών στην Πορτογαλία φορολογούμενος δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του υποβολής δηλώσεως και προκύπτει ότι ο οφειλόμενος φόρος δεν καταβλήθηκε, οι μηχανισμοί αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων φορολογικών αρχών των κρατών μελών, που επικαλείται η Επιτροπή, όπως π.χ. οι μηχανισμοί που προβλέπει η οδηγία 77/799 στον τομέα της άμεσης φορολογίας, δεν αρκούν, προκειμένου να εισπραχθούν πράγματι οι φόροι. Δεν είναι απαραίτητο, επομένως, να εξακριβωθεί αν το ίδιο ισχύει και όσον αφορά τους μηχανισμούς που προβλέπονται στον τομέα εισπράξεως των εν λόγω φόρων από την οδηγία 2008/55, ακόμη και αν υποτεθεί ότι αυτή ήταν εφαρμοστέα *ratione temporis* εν προκειμένω.
- 46 Εξ αυτού συνάγεται ότι η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού καταπολεμήσεως της φορολογικής απάτης μέτρου και, κατ' ακολουθία, βασίμως υποστηρίζει η Επιτροπή ότι η εν λόγω υποχρέωση συνιστά για τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν εισοδήματα συνεπαγόμενα την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως αδικαιολόγητο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 56 ΕΚ.
- 47 Εξάλλου, η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου δεν συνιστά κατάλληλη ή αναγκαία αντιμετώπιση του «πρακτικού προβλήματος» που εντοπίζει η Πορτογαλική Δημοκρατία, συνιστάμενο στο ότι είναι αδύνατη η απευθείας επαφή με τους

φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής λόγω της φυσικής αποστάσεως μεταξύ αυτών και των οικείων διοικητικών αρχών, δεδομένου ότι η εν λόγω απόσταση παρακωλύει τη εύρυθμη λειτουργία των συγκεκριμένων αρχών. Ειδικότερα, λαμβανομένων υπόψη των σύγχρονων μέσων επικοινωνίας θα μπορούσε να προβλεφθεί η υποχρέωση των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής να δηλώνουν στις πορτογαλικές φορολογικές αρχές διεύθυνση σε άλλο κράτος μέλος πλην της Πορτογαλικής Δημοκρατίας για όλες τις κοινοποιήσεις εκ μέρους των προαναφερθεισών φορολογικών αρχών. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, στις περιπτώσεις που η φυσική παρουσία του φορολογουμένου είναι απαραίτητη, θα αρκούσε η παροχή σε αυτόν της δυνατότητας να επιλέξει να εκπροσωπείται από φορολογικό αντικλήτο, παρά η επιβολή σε αυτόν γενικής υποχρέωσης διορισμού τέτοιου είδους αντικλήτου.

48. Επιβάλλεται, αντιθέτως, η διαπίστωση ότι, όπως υποστηρίζει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου που προβλέπει το άρθρο 130 του CIRS, προκειμένου, όπως διευκρινίζει το συγκεκριμένο άρθρο, να εκπροσωπεί τους κατοίκους αλλοδαπής ενώπιον της γενικής διεύθυνσεως φορολογίας και να μεριμνά για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους, δεν βαρύνει τους φορολογουμένους που αποκτούν αποκλειστικώς εισοδήματα υποκείμενα σε αυτοτελή φορολόγηση, ως προς τα οποία δεν είναι υποχρεωτική η υποβολή φορολογικής δηλώσεως.

49. Ειδικότερα, δεν αμφισβητείται ότι, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 3, παράγραφος 5, του νομοθετικού διατάγματος 463/79 και της υπουργικής αποφάσεως 21.305/2003, οι πληρεξούσιοι επί φορολογικών θεμάτων, που είναι οι φορείς που διεκπεραιώνουν την αυτοτελή φορολόγηση, καταβάλλουν στο όνομα και για λογαριασμό των φορολογουμένων τον φόρο που οφείλεται για τα υποκείμενα σε τέτοιου είδους φορολόγηση εισοδήματα. Προς τον σκοπό αυτό, οι ως άνω πληρεξούσιοι υποχρεούνται να εγγράφουν τους φορολογουμένους στις φορολογικές αρχές, τους εκπροσωπούν συνεπώς ήδη από το στάδιο αυτό ενώπιον των φορολογικών αρχών και διενεργούν ως εκ τούτου για λογαριασμό των φορολογουμένων όλες τις σχετικές με τη δήλωση των συγκεκριμένων εισοδημάτων διατυπώσεις. Η Επιτροπή δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να υποστηρίξει ότι τέτοιου είδους ρυθμιστικό πλαίσιο συνάγεται στην πραγματικότητα αποκλειστικώς από την εγκύκλιο 14/93, η οποία, δεδομένης της νομικής της φύσεως, δεν παρέχει στους επίμαχους φορολογουμένους τη δυνατότητα να προσδιορίσουν σαφώς την κατάστασή τους όσον αφορά την υποχρέωση που προβλέπει το άρθρο 130 του CIRS. Υπό αυτές τις συνθήκες, η διαπιστωθείσα στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως παράβαση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως

θεμελιωμένη όσον αφορά τους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν αποκλειστικώς εισοδήματα υποκείμενα σε αυτοτελή φορολόγηση.

— Όσον αφορά την παράβαση του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ

- 50 Ένας από τους κύριους σκοπούς της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ είναι η κατά το δυνατόν πληρέστερη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων σε ολόκληρο τον ΕΟΧ, ούτως ώστε η υλοποιηθείσα σε κοινοτικό επίπεδο εσωτερική αγορά να επεκταθεί στα κράτη της ΕΖΕΣ. Υπό το πρίσμα αυτό, πολλές διατάξεις της εν λόγω Συμφωνίας σκοπούν να διασφαλίσουν την κατά το δυνατόν ομοιόμορφη ερμηνεία της Συμφωνίας αυτής στο σύνολο του ΕΟΧ (βλ. γνωμοδότηση 1/92, της 10ης Απριλίου 1992, Συλλογή 1992, σ. I-2821). Στο πλαίσιο αυτό, εναπόκειται στο Δικαστήριο να μεριμνά ώστε οι κανόνες της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, οι οποίοι ταυτίζονται κατ' ουσία με τους κανόνες της Συνθήκης, να ερμηνεύονται κατά ομοιόμορφο τρόπο εντός των κρατών μελών (απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, C-452/01, Ospelt και Schlössle Weissenberg, Συλλογή 2003, σ. I-9743, σκέψη 29, και της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 65).
- 51 Επομένως, μολονότι οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ υπηκόων των συμβαλλομένων στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ κρατών πρέπει να εκτιμώνται με γνώμονα το άρθρο 40 και το παράρτημα XII της εν λόγω Συμφωνίας, οι διατάξεις αυτές έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ (βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, C-521/07, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2009, σ. I-4873, σκέψη 33, και Επιτροπή κατά Ιταλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 66).
- 52 Ακολούθως και για τους λόγους που εκτέθηκαν κατά την εξέταση της προσφυγής της Επιτροπής υπό το πρίσμα του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, πρέπει να θεωρηθεί ότι η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου, την οποία προβλέπει η πορτογαλική νομοθεσία ως προς τους κατοίκους αλλοδαπής, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

- 53 Επιβάλλεται, εντούτοις, η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 43 έως 46 της παρούσας αποφάσεως, ο εν λόγω περιορισμός δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται υπό το πρίσμα του άρθρου 56 ΕΚ από τον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος της διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της καταπολέμησης της φοροαποφυγής, καθόσον βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού μέτρου, χωρίς να έχει αποδειχθεί ότι οι μηχανισμοί αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων φορολογικών αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας, που θέτει στη διάθεση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας η οδηγία 77/799, είναι ανεπαρκείς για την επίτευξη του ίδιου σκοπού.
- 54 Εντούτοις, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η νομολογία σχετικά με τους περιορισμούς στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας στο εσωτερικό της Ένωσης δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς οι κινήσεις αυτές εντάσσονται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Α, σκέψη 60, και Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 69).
- 55 Εν προκειμένω, πρέπει να επισημανθεί ότι πλαίσιο συνεργασίας, όπως αυτό που υφίσταται μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών κατά την οδηγία 77/799, και την οδηγία 2008/55, εφόσον αυτή τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω, δεν υφίσταται μεταξύ των προαναφερθεισών αρχών και των αρμοδίων αρχών τρίτου κράτους, σε περίπτωση που αυτό δεν έχει αναλάβει καμία δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής.
- 56 Συναφώς, στην απάντησή της προς τις παρατηρήσεις που υπέβαλε η Ισπανική Κυβέρνηση με το υπόμνημα παρεμβάσεώς της, το οποίο κατέθεσε προς στήριξη των αιτημάτων της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, η Επιτροπή αναφέροντας αποκλειστικώς κατά τρόπο αόριστο τις συμφωνίες που τη δεσμεύουν με τα κράτη μέλη του ΕΟΧ και όχι με τα μέλη της Ένωσης δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω συμφωνίες περιλαμβάνουν πράγματι μηχανισμούς ανταλλαγής πληροφοριών που επαρκούν για τη διασταύρωση και τον έλεγχο των δηλώσεων τις οποίες υποβάλλουν οι έχοντες την κατοικία τους στα εν λόγω κράτη μέλη φορολογούμενοι.

57 Επομένως, η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου, καθόσον αφορά τους φορολογουμένους που κατοικούν στα συμβαλλόμενα στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ κράτη και όχι στα μέλη της Ένωσης, δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και καταπολεμήςεως της φοροαποφυγής.

58 Κατ' ακολουθία, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί, καθόσον αφορά την εκ μέρους της Πορτογαλικής Δημοκρατίας μη τήρηση των υποχρεώσεων που υπέχει από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

— Όσον αφορά την παράβαση του άρθρου 18 ΕΚ

59 Η Επιτροπή ζητεί, επίσης, από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 18 ΕΚ.

60 Δεδομένου ότι η επίδικη νομοθετική ρύθμιση είναι αντίθετη προς τις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, δεν χρειάζεται να εξετασθεί χωριστά η εν λόγω ρύθμιση υπό το πρίσμα του άρθρου 18 ΕΚ, αναφορικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2006, σ. I-10633, σκέψη 45).

61 Από το σύνολο των προεκτεθεισών εκτιμήσεων διαπιστώνεται ότι, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 130 του CIRS, που υποχρεώνει τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής να διορίζουν φορολογικό αντίκλητο στην Πορτογαλία, όταν αποκτούν εισοδήματα συνεπαγόμενα την υποβολή φορολογικής δηλώσεως,

η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει του άρθρου 56 ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 3, του ίδιου Κανονισμού, το Δικαστήριο μπορεί να κατανείμει τα έξοδα ή να αποφασίσει ότι κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά του έξοδα σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων ή εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι.
- 63 Στην παρούσα υπόθεση πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι αιτιάσεις που προέβαλε η Επιτροπή σχετικά, αφενός, με τις απαιτήσεις του άρθρου 56 ΕΚ όσον αφορά τους φορολογουμένους που αποκτούν αποκλειστικώς εισοδήματα υποκείμενα σε απαλλακτική εισφορά, και, αφετέρου, σχετικά με τις απαιτήσεις της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ δεν έγιναν δεκτές.
- 64 Συνεπώς, η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρει τα τρία τέταρτα του συνόλου των δικαστικών εξόδων, ενώ η Επιτροπή φέρει το λοιπό τέταρτο των εν λόγω εξόδων.
- 65 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του ίδιου Κανονισμού, το κράτος μέλος που παρεμβαίνει στη δίκη φέρει τα δικαστικά του έξοδα. Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει συνεπώς τα δικά του δικαστικά έξοδα.

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

- 1) Θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 130 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, που υποχρεώνει τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής να διορίζουν φορολογικό αντίκλητο στην Πορτογαλία, όταν αποκτούν εισοδήματα συνεπαγόμενα την υποβολή φορολογικής δηλώσεως, η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ.
- 2) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.
- 3) Η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρει τα τρία τέταρτα του συνόλου των δικαστικών εξόδων. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει το λοιπό τέταρτο των εν λόγω εξόδων.
- 4) Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)