

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 7 kwietnia 2011 r.\*

W sprawie C-20/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 15 stycznia 2009 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez R. Lyala oraz A. Caeirosa, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Republice Portugalskiej**, reprezentowanej przez L. Ineza Fernandes, C. Guerra Santos oraz J. Menezesa Leitão, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

\* Język postępowania: portugalski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J. N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadjiev, A. Rosas (sprawozdawca), U. Löhmus i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,  
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 maja 2010 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 czerwca 2010 r.,

wydaje następujący

**Wyrok**

- <sup>1</sup> W skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że wprowadzając, w ramach przepisów dotyczących zalegalizowania sytuacji podatkowej, ustanowionych w ustawie nr 39-A/2005 z dnia 29 lipca 2005 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 145 z dnia 29 lipca 2005 r.), preferencyjne traktowanie podatkowe skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych wyłącznie przez państwo portugalskie, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, jakie ciąży na niej na

mocy art. 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

## Ramy prawne

### *Porozumienie EOG*

- 2 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] lub państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)], jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

- 3 Wskazany załącznik XII, zatytułowany „Swobodny przepływ kapitału”, nawiązuje do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5).

*Prawo krajowe*

- 4 Wyjątkowy reżim dotyczący zalegalizowania sytuacji podatkowej składników majątkowych, które nie znajdowały się na terytorium portugalskim w dniu 31 grudnia 2004 r. („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004”, zwany dalej „WRZSP”), został przyjęty ustawą nr 39-A/2005.

- 5 Artykuł 1 WRZSP stanowi:

„[WRZSP] stosuje się do składników majątkowych, które nie znajdowały się na terytorium portugalskim w dniu 31 grudnia 2004 r., obejmujących depozyty, kwity depozytowe, papiery wartościowe i inne instrumenty finansowe wraz z polisami ubezpieczeniowymi na życie związanymi z funduszami inwestycyjnymi oraz polisami oszczędnościowymi w ramach ubezpieczenia na życie”.

- 6 Zgodnie z art. 2 ust. 1 WRZSP mogą z niego korzystać osoby fizyczne posiadające składniki majątkowe, o których mowa w art. 1.

- 7 Artykuł 2 ust. 2 WRZSP stanowi:

„Dla potrzeb niniejszych przepisów podatnicy mają:

- a) przedstawić deklarację podatkową, o której mowa w art. 5;

b) uiścić podatek w kwocie odpowiadającej 5-procentowej stawce podatku od wartości składników majątkowych wymienionych w deklaracji, o której mowa w ust. 1”.

8 Artykuł 5 WRZSP stanowi:

„1. Deklaracja podatkowa, o której mowa w art. 2 ust. 2 lit. a), odpowiada wzorcowi zatwierdzonemu na mocy zarządzenia ministra finansów oraz powinna zawierać dokumenty stanowiące dowód własności i złożenia lub zarejestrowania wymienionych w niej składników majątkowych.

2. Deklarację podatkową należy złożyć do dnia 16 grudnia 2005 r. w Banco de Portugal lub w innym banku z siedzibą w Portugalii.

3. Uiszczenie podatku, o którym mowa w art. 2 ust. 2 lit. b), następuje w instytucjach wskazanych w ust. 2 [niniejszego artykułu] jednocześnie ze złożeniem deklaracji, o której mowa w ust. 2 lit. a) [wskazanego art. 2], lub w terminie 10 dni roboczych, począwszy od dnia otrzymania tej deklaracji.

4. Dokonujący czynności bank w chwili dokonania zapłaty wystawia osobie składającej deklarację imienny dokument potwierdzający złożenie deklaracji i uiszczenie odpowiedniej kwoty.

5. W granicach niniejszej ustawy deklaracja podatkowa nie może być w żaden sposób wykorzystana jako wskazówka lub informacja w jakimkolwiek postępowaniu podatkowym, karnym lub postępowaniu w sprawie wykroczeń, a dokonujące czynności banki mają zapewnić zachowanie tajemnicy w odniesieniu do przekazanych informacji.

6. W przypadku gdy złożenie deklaracji i uiszczenie podatku nie nastąpiło bezpośrednio w Banco de Portugal, bank dokonujący czynności ma przekazać Banco de Portugal rzeczoną deklarację, a także kopię potwierdzającego dokumentu w terminie 10 dni roboczych od dnia złożenia deklaracji.

7. W sytuacji, o której mowa w ust. 6, bank dokonujący czynności przekazuje otrzymane kwoty Banco de Portugal w terminie 10 dni roboczych od dnia danej zapłaty”.

9 Artykuł 6 WRZSP stanowi:

„1. Jeżeli składniki majątkowe będące przedmiotem deklaracji podatkowej obejmują w części lub w całości portugalskie papiery skarbowe, stawka podatku, o której mowa w art. 2 ust. 2 lit. b), zostaje obniżona o połowę w odniesieniu do części odpowiadającej tym papierom skarbowym.

2. Obniżenie stawki podatku, o którym mowa w poprzednim ustępie, znajduje zastosowanie do innych składników majątkowych, jeżeli ich wartość została zainwestowana w portugalskie papiery skarbowe do dnia przedstawienia deklaracji podatkowej.

3. W przypadku gdy zainwestowana została tylko część wartości, obniżenie stawki podatku dotyczy wyłącznie zainwestowanej części wartości.

4. Aby skorzystać z przewidzianego w niniejszym artykule obniżenia stawki podatku, portugalskie papiery skarbowe muszą pozostawać własnością deklarującego przez co najmniej trzy lata od dnia złożenia deklaracji podatkowej, niezależnie od dnia ich nabycia.

5. Niezachowanie minimalnego okresu posiadania, o którym mowa w poprzednim ustępie, pociąga za sobą obowiązek zapłaty różnicy w stosunku do kwoty, jaka wynikałaby z zastosowania stawki, o której mowa w art. 2 ust. 2 lit. b), wraz z odpowiednimi odsetkami wyrównawczymi powiększonymi o 5 punktów procentowych”.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

- 10 W wyniku skargi otrzymanej w dniu 19 grudnia 2005 r. Komisja przekazała Republice Portugalskiej wezwanie do usunięcia uchybienia, uznając, że to państwo członkowskie uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG w zakresie, w jakim w ramach WRZSP (zwanego dalej „spornym reżimem”) zastosowało korzystniejszą stawkę podatku przy zalegalizowaniu składników majątkowych obejmujących portugalskie papiery skarbowe lub wartość składników majątkowych, która została zainwestowana w portugalskie papiery skarbowe najpóźniej w dniu złożenia deklaracji podatkowej.
- 11 W piśmie z dnia 27 lutego 2006 r. Republika Portugalska podniosła wstępną kwestię dotyczącą wygaśnięcia WRZSP. Zdaniem tego państwa członkowskiego z uwagi na wygaśnięcie i nieprzedłużenie obowiązywania WRZSP, a zatem spornego reżimu, należało uznać, że wezwanie do usunięcia uchybienia było bezprzedmiotowe, gdyż przepisy, które miały stanowić uchybienie, już nie obowiązywały. Co do istoty sprawy,

rzeczony państwo członkowskie uznało, że nie można stwierdzić żadnej niezgodności z prawem Unii i że sporny reżim był w każdym razie uzasadniony względami interesu ogólnego, uznanymi w prawie Unii, jakimi są w szczególności zwalczanie oszustw podatkowych i zwalczanie unikania opodatkowania.

- 12 Jako że przytoczona odpowiedź nie zadowoliła Komisji, w dniu 11 maja 2007 r. skierowała ona do Republiki Portugalskiej uzasadnioną opinię, w której podważyła zasadność wstępnej kwestii dotyczącej wygaśnięcia WRZSP i zarzuciła temu państwu członkowskiemu preferencyjne traktowanie podatkowe dłużnych papierów skarbowych wyemitowanych wyłącznie przez to państwo członkowskie. Komisja wezwała Republikę Portugalską do podjęcia działań niezbędnych do zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej doręczenia.
- 13 Ponieważ Republika Portugalska w udzielonej odpowiedzi na wskazaną uzasadnioną opinię podtrzymała swoje poprzednie stanowisko, Komisja zdecydowała się na wniesienie niniejszej skargi.

## **W przedmiocie skargi**

### *W przedmiocie dopuszczalności*

- 14 Republika Portugalska uważa, że skarga wniesiona przez Komisję jest niedopuszczalna z dwóch względów. Po pierwsze, z uwagi na występowanie rozbieżności między wezwaniem do usunięcia uchybienia i uzasadnioną opinią, przywołanymi odpowiednio w pkt 10 i 12 niniejszego wyroku. Po drugie, ponieważ WRZSP, a zatem sporny reżim, utracił moc, skarga ta jest bezprzedmiotowa.

W przedmiocie zarzutu niedopuszczalności opartego na braku zgodności między wezwaniem do usunięcia uchybienia i uzasadnioną opinią

— Argumentacja stron

- 15 Zdaniem Republiki Portugalskiej dopiero w uzasadnionej opinii wystosowanej w dniu 11 maja 2007 r., czyli po wygaśnięciu spornego reżimu w 2005 r., Komisja wyjaśniła, że zarzucane uchybienie polegało na preferencyjnym traktowaniu portugalskich papierów skarbowych w porównaniu wyłącznie ze skarbowymi papierami dłużnymi innych państw członkowskich i innych państw stron porozumienia EOG, a nie, jak zostało stwierdzone w wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 19 grudnia 2005 r., w porównaniu z innymi składnikami majątkowymi. Przedmiot uchybienia przedstawiony w tej uzasadnionej opinii nie odpowiadałby zatem przedmiotowi uchybienia opisanemu we wskazanym wezwaniu do usunięcia uchybienia.
- 16 Komisja uważa, że między wyżej wspomnianym wezwaniem do usunięcia uchybienia a uzasadnioną opinią nie ma żadnej niezgodności w odniesieniu do przedmiotu zarzucanego uchybienia. W wyniku argumentów przedstawionych przez Republikę Portugalską w jej odpowiedzi na to wezwanie do usunięcia uchybienia Komisja doprecyzowała swój zarzut we wskazanej uzasadnionej opinii, przy czym w żaden sposób nie spowodowało to zmiany zarzutów przedstawionych w rzeczonym wezwaniu do usunięcia uchybienia. Treść zarzutu będącego istotą niniejszej skargi była już bez wątplenia zawarta w tym ostatnim piśmie.

— Ocena Trybunału

- 17 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że postępowanie poprzedzające wniesienie skargi ma na celu umożliwienie zainteresowanemu państwu członkowskiemu, po

pierwsze, zastosowania się do zobowiązań, które nakłada na nie prawo Unii, a po drugie, skutecznego podniesienia argumentów na swoją obronę wobec zarzutów sformułowanych przez Komisję (zob. w szczególności wyroki: z dnia 10 maja 2001 r. w sprawie C-152/98 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. I-3463, pkt 23; z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-476/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-9855, pkt 46; z dnia 8 kwietnia 2008 r. w sprawie C-337/05 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-2173, pkt 19).

- 18 Prawidłowy przebieg postępowania poprzedzającego wniesienie skargi stanowi istotną gwarancję przewidzianą w traktacie FUE nie tylko dla ochrony praw zainteresowanego państwa członkowskiego, lecz również dla zapewnienia, by ewentualne postępowanie sporne miało jednoznacznie zdefiniowany przedmiot sporu (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 46; wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-442/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-2413, pkt 22).
- 19 Wynika z tego, iż wezwanie do usunięcia uchybienia ma na celu, po pierwsze, określenie przedmiotu sporu i wskazanie państwu członkowskiemu, które ma przedstawić swoje uwagi, elementów koniecznych dla przygotowania obrony, a po drugie, umożliwienie mu usunięcia uchybienia, zanim sprawa zostanie skierowana do Trybunału (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 47; z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 22).
- 20 Ponadto należy przypomnieć, że o ile uzasadniona opinia powinna zawierać spójne i szczegółowe przedstawienie powodów, które doprowadziły Komisję do przekonania, iż dane państwo członkowskie uchybiło któremuś ze zobowiązań ciążących na nim na mocy traktatu, o tyle wezwanie do usunięcia uchybienia nie jest poddane tak ścisłym wymogom w zakresie precyzji, jak ma to miejsce w przypadku uzasadnionej opinii, bowiem może ono jedynie formułować krótkie, wstępne streszczenie zarzutów. Nic nie stoi zatem na przeszkodzie, aby Komisja uszczegółowiła w uzasadnionej opinii zarzuty, które podniosła już wcześniej w sposób ogólny w wezwaniu do usunięcia uchybienia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawie 74/82 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. 317, pkt 20; z dnia 28 marca 1985 r. w sprawie

274/83 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 1077, pkt 21; z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-358/01 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-13145, pkt 29).

- 21 W niniejszym przypadku wezwanie do usunięcia uchybienia pozwoliło na powiadomienie Republiki Portugalskiej o charakterze stawianych jej zarzutów, umożliwiając jej przedstawienie obrony. W wezwaniu do usunięcia uchybienia Komisja porównała bez wątpienia preferencyjne traktowanie portugalskich skarbowych papierów dłużnych w stosunku do pozostałych składników majątkowych, do których odnosił się WRZSP, podczas gdy w uzasadnionej opinii przeprowadziła ona porównanie wyłącznie między tymi papierami skarbowymi a skarbowymi papierami dłużnymi wyemitowanymi przez inne państwa członkowskie i inne państwa strony porozumienia EOG. Jak zauważył przy tym rzecznik generalny w pkt 21 swojej opinii, składniki majątkowe stanowią jednak bardziej ogólną kategorię niż kategoria zawierająca wyemitowane przez państwa skarbowe papiery dłużne i w sposób oczywisty ta pierwsza kategoria obejmuje tę drugą.
- 22 Komisja w uzasadnionej opinii doprecyzowała wyłącznie zarzuty przedstawione w wezwaniu do usunięcia uchybienia. W ten sposób zawężyła ona przedmiot sporu do kwestii różnego traktowania portugalskich skarbowych papierów dłużnych w stosunku do skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych przez inne państwa członkowskie i inne państwa strony porozumienia EOG, bez rozszerzania jego zakresu (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 1999 r. w sprawie C-365/97 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-7773, pkt 25; analogicznie wyrok z dnia 18 maja 2006 r. w sprawie C-221/04 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. I-4515, pkt 33).
- 23 W rezultacie należy oddalić podniesiony przez Republikę Portugalską zarzut niedopuszczalności oparty na niezgodności między wezwaniem do usunięcia uchybienia a uzasadnioną opinią.

W przedmiocie zarzutu niedopuszczalności opartego na bezprzedmiotowości skargi

— Argumentacja stron

- 24 Republika Portugalska podnosi, że skarga jest niedopuszczalna, gdyż jest bezprzedmiotowa. WRZSP był stosowany w bardzo ograniczonym czasie, a ograniczenie to było istotne z uwagi na założony w nim cel, jakim było zachęcenie podatników do dobrowolnego zalegalizowania ich sytuacji podatkowej.
- 25 Tymczasem skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 226 WE jest niedopuszczalna, jeżeli w terminie wyznaczonym w uzasadnionej opinii naruszenie zobowiązań wynikających z prawa Unii przestało występować. Tak było właśnie w niniejszym przypadku, gdyż możliwość zastosowania spornego reżimu ustała z końcem 2005 r. Skorzystanie z rzeczonoego reżimu było uzależnione od uiszczenia należnej kwoty w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej, co zgodnie z art. 5 ust. 2 i 3 WRZSP powinno było nastąpić w terminie 10 dni roboczych od złożenia deklaracji podatkowej, którą należało złożyć do dnia 16 grudnia 2005 r.
- 26 W niniejszym przypadku żadna trwała sytuacja nie miała miejsca. Całkowite uiszczenie większej lub mniejszej kwoty jest bowiem zdarzeniem dokonującym się w jednej chwili. W chwili uiszczenia kwoty wnikającej z zastosowania stawki podatku określonej w WRZSP ustawała strata finansowa, jaką poniosły osoby, które nie mogły skorzystać z bardziej przychylnego traktowania podatkowego. Ta właśnie chwila jest istotna z prawniczego punktu widzenia w celu zweryfikowania, czy przed upływem terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii wygasły już wszystkie skutki zarzucanego uchybienia.

- 27 Na poparcie swojej tezy Republika Portugalska powołuje się w szczególności na pkt 73 wyroku z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-508/03 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I 3969, zgodnie z którym skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, które to uchybienie nie istnieje w dniu wygaśnięcia terminu określonego w uzasadnionej opinii, jest niedopuszczalna z uwagi na jej bezprzedmiotowość.
- 28 Komisja uważa natomiast, że niniejsza skarga jest dopuszczalna.
- 29 Zdaniem Komisji Republika Portugalska nie doprowadziła w sposób zamierzony do usunięcia zarzucanego uchybienia w celu przywrócenia stanu zgodnego z prawem. WRZSP już nie obowiązuje, gdyż od początku i z uwagi na jego charakter reżim ten był tymczasowy. Postępowanie w przedmiocie uchybienia może toczyć się dalej w celu ustalenia, czy państwo członkowskie uchybiło ciężącym na nim zobowiązaniom – mimo iż sytuacja będąca przedmiotem tego postępowania już nie istnieje – jeżeli istnieje interes w kontynuowaniu tego postępowania. Komisja uważa, że interes ten można nadal istnieć, w szczególności jeżeli skutki tymczasowego środka mają trwały charakter. Tymczasem osoby, które nie mogły skorzystać z bardziej przychylnego traktowania podatkowego, pozostają finansowo w sytuacji niekorzystnej w porównaniu z osobami, które miały tę możliwość. Skutek, nawet jeśli nie powtarza się, jest trwały z uwagi na jego utrzymywanie się.
- 30 Na rozprawie Komisja dodała, że utrzymujące się w czasie skutki spornego reżimu dodatkowo potwierdza obowiązek – nałożony na podmioty posiadające skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie, które to podmioty chciały skorzystać w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej z obniżonej stawki podatkowej ustanowionej w WRZSP – zachowywania tych papierów przez co najmniej trzy lata od dnia złożenia deklaracji podatkowej, zgodnie z art. 6 ust. 4 WRZSP.

## — Ocena Trybunału

- 31 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, istnienie uchybienia powinno być oceniane według stanu w państwie członkowskim w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-525/03 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-9405, pkt 14; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-456/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-10517, pkt 15).
- 32 W niniejszym przypadku termin wyznaczony Republice Portugalskiej w uzasadnionej opinii na zastosowanie się do niej upłynął w lipcu 2007 r.
- 33 Należy zatem sprawdzić, czy w tym terminie sporny reżim wywoływał nadal skutki (zob. podobnie ww. wyroki: z dnia 27 października 2005 r. w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 16; z dnia 18 maja 2006 r. w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 25; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 16).
- 34 W związku z tym, z WRZSP wynika, że skorzystanie z tego reżimu uzależnione było od zapłacenia należnej kwoty w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej, co powinno było nastąpić w terminie 10 dni roboczych od dnia złożenia deklaracji podatkowej. Zgodnie z art. 5 ust. 2 WRZSP złożenie to powinno było nastąpić najpóźniej w dniu 16 grudnia 2005 r.
- 35 Ponadto należy zauważyć, że podatnicy posiadający skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie, którzy chcieli skorzystać z preferencyjnego traktowania podatkowego, zgodnie z art. 6 ust. 4 i 5 WRZSP powinni zachować je przez okres co najmniej trzech lat od dnia złożenia deklaracji podatkowej, niezależnie od dnia ich nabycia. W przeciwnym razie podatnicy ci byli zobowiązani uiścić różnicę

między kwotą wynikającą z zastosowania ogólnej stawki podatku w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej a kwotą, jaką zapłacili na podstawie preferencyjnej stawki, wraz z odpowiednimi odsetkami wyrównawczymi powiększonymi o 5 punktów procentowych.

- 36 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 49 opinii, uzyskanie korzyści z preferencyjnego traktowania podatkowego miało miejsce w pełni dopiero po upływie trzech lat od dnia złożenia deklaracji podatkowej, to znaczy najwcześniej między końcem lipca 2008 r. a najpóźniej w dniu 16 grudnia 2008 r.
- 37 Należy dodać, że art. 6 ust. 5 WRZSP przyznawał temu państwu członkowskiemu możliwość zastosowania poza okresem stosowania WRZSP ogólnej stawki podatku w wysokości 5% wraz z odsetkami wyrównawczymi do podatników, którzy zbyli skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie, których posiadanie uzasadniało zastosowanie szczególnej 2,5-procentowej stawki, przez okres trzech lat, o którym mowa w art. 6 ust. 4 WRZSP. Republika Portugalska mogła zatem do dnia 16 grudnia 2008 r. traktować w różny sposób podatników zbywających skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie w stosunku do podatników, którzy zachowali takie papiery skarbowe. Należy zatem stwierdzić, że taka możliwość istniała nadal w chwili wygaśnięcia terminu wyznaczonego na zastosowanie się do wyznaczonej opinii.
- 38 Wynika z tego, że sporny reżim w dalszym ciągu wywierał skutki w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii.
- 39 W trakcie rozprawy Republika Portugalska stwierdziła w istocie, że Komisja nie zarzuca jej nałożenia obowiązku zachowania w okresie trzech lat skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych przez państwo portugalskie dających prawo do zastosowania preferencyjnej stawki w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej, ale ogranicza się do wezwania jej do rozszerzenia preferencyjnego traktowania na podmioty

posiadające papiery skarbowe wyemitowane przez inne państwa członkowskie lub inne państwa strony porozumienia EOG. Tymczasem zdaniem pozwanego państwa członkowskiego omawiany obowiązek nie stanowi korzyści, lecz obciążenie dla zainteresowanych podatników.

- 40 Należy jednak zauważyć, że ta argumentacja Republiki Portugalskiej nie jest istotna dla ustalenia, czy sporny reżim przestał wywoływać skutki w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii.
- 41 Ponadto należy przypomnieć, że Komisja ma za zadanie czuwać z urzędu i w interesie ogólnym nad stosowaniem przez państwa członkowskie prawa Unii oraz wnosić o stwierdzenie istnienia ewentualnych uchybień zobowiązaniom wywodzonym z tego prawa celem doprowadzenia do ich zaprzestania (zob. wyroki: z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-333/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1025, pkt 23; z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-394/02 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-4713, pkt 15). Tymczasem w niniejszym przypadku Komisja słusznie ogranicza się do żądania, aby Trybunał orzekł istnienie zarzucanego uchybienia, i zwraca się do Republiki Portugalskiej o usunięcie rzeczzonego uchybienia bez nakazywania jej, wbrew temu, co twierdzi to państwo członkowskie, szczególnego zachowania w celu przywrócenia równego traktowania, które miałyby zostać naruszone.
- 42 W świetle ogółu powyższych uwag – bez konieczności rozważenia przez Trybunał argumentu Komisji, zgodnie z którym strata finansowa, jaką poniosły osoby niemożące skorzystać z preferencyjnego traktowania podatkowego w stosunku do osób mających taką możliwość, stanowiła jako taka trwały skutek spornego reżimu – należy stwierdzić, że reżim ten wywoływał nadal skutki w dniu istotnym dla dokonania oceny dopuszczalności skargi, tak że zarzut niedopuszczalności oparty na bezprzedmiotowości skargi musi być oddalony.

*Co do istoty*

Argumentacja stron

- 43 Komisja zarzuca Republice Portugalskiej naruszenie art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG w wyniku ustanowienia w ramach WRZSP preferencyjnego traktowania podatkowego skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych przez państwo portugalskie.
- 44 Komisja zauważa, że na podstawie art. 2 i 6 WRZSP 5-procentowa stawka podatku stosowana do wartości składników majątkowych wymienionych w deklaracji podatkowej była obniżona do 2,5% w odniesieniu do składników majątkowych obejmujących portugalskie papiery skarbowe lub innych składników majątkowych, jeżeli ich wartość została zainwestowana w takie papiery przed dniem złożenia rzeczonyj deklaracji.
- 45 Jakkolwiek Komisja nie kwestionuje faktu, że skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwa mogą korzystać z preferencyjnego traktowania, uważa ona, iż niższa stawka podatku stosowana wyłącznie do zalegalizowanych składników majątkowych obejmujących portugalskie papiery skarbowe stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane na mocy art. 56 WE w zakresie, w jakim podatnicy, którzy mogli skorzystać z WRZSP, zostali zniechęceni do zachowania zalegalizowanych składników majątkowych w innej formie niż portugalskie papiery skarbowe. Tymczasem krajowy przepis podatkowy, który może zniechęcać podatników do inwestowania w innych państwach członkowskich, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 56 WE w związku z wyrokiem z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 70. Zdaniem Komisji takie ograniczenie nie może być uzasadnione na podstawie art. 58 ust. 1 WE.

- 46 Na poparcie swojej tezy Komisja powołuje się na wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43, 44. Nie istnieje obiektywne uzasadnienie dla zastosowania dwóch różnych stawek w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej w zakresie, w jakim wszyscy zainteresowani podatnicy znajdują się w identycznej sytuacji, którą charakteryzuje chęć zalegalizowania ich sytuacji podatkowej.
- 47 W odpowiedzi na skargę Komisja dodaje, że dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38) nie pozwala na uzasadnienie preferencyjnego traktowania przyznanego w odniesieniu do papierów skarbowych wyemitowanych przez państwo portugalskie.
- 48 Republika Portugalska uważa, że sporny reżim jest uzasadniony w świetle zakładanego w nim, leżącego w ogólnym interesie celu, jakim jest zwalczanie unikania opodatkowania i zwalczanie oszustw podatkowych. W tym kontekście powołuje się ona na art. 58 ust. 1 lit. b) WE, stwierdzając przy tym, że sporny reżim odpowiada również wymogom z ust. 3 wskazanego artykułu, oraz odwołuje się do pojęcia nadrzędnych względów interesu ogólnego, odsyłając w tym zakresie do wyroku z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063, pkt 27.
- 49 Republika Portugalska przypomina, że WRZSP został ustanowiony w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej składników majątkowych, które nie podlegały opodatkowaniu w Portugalii. W tym kontekście uiszczenie kwoty wynikającej z zastosowania stawki podatku wynoszącej 2,5% lub 5% stanowiło w rzeczywistości „koszt zalegalizowania” sytuacji podatkowej zainteresowanych osób. Podatek ten przybrał postać odszkodowania wyrównawczego umożliwiającego wygaśnięcie zobowiązań podatkowych należnych państwu portugalskiemu z tytułu składników majątkowych będących przedmiotem deklaracji podatkowej.
- 50 Ta funkcja odszkodowawcza uzasadniała fakt, że obniżony koszt zalegalizowania został przewidziany wyłącznie w przypadku portugalskich papierów skarbowych, ponieważ w kontekście WRZSP to właśnie wpływy podatkowe tego państwa

członkowskiego były brane pod uwagę ze względu na wygaśnięcie zobowiązań podatkowych odnoszących się do danych składników majątkowych. Państwo portugalskie w sposób pośredni dysponowało zatem należnymi mu wpływami podatkowymi.

- 51 Ponadto możliwość obniżenia stawki podatku mogła spowodować bardziej powszechne korzystanie z WRZSP, co przyczyniłoby się do skuteczniejszego zwalczania unikania opodatkowania i oszustw podatkowych.
- 52 Sporny reżim jest zatem zgodny z prawem Unii i proporcjonalny do zakładanego celu w zakresie, w jakim był on ograniczony do dokładnie określonej kategorii papierów skarbowych i nie spowodował w żadnym przypadku segmentacji rynków.
- 53 Republika Portugalska powołuje się również na dyrektywę 2003/48. Ponieważ dyrektywa ta dopuszcza tego typu zróżnicowanie dla zbywalnych papierów dłużnych wyemitowanych przez podmioty publiczne, należałoby uznać również za uprawnione ustanowienie w ramach WRZSP preferencyjnego traktowania skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych przez państwo portugalskie.

## Ocena Trybunału

— W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

- 54 Należy przypomnieć, że stosowane przez państwo członkowskie środki mogące zniechęcać jego rezydentów do zaciągania pożyczek lub do inwestowania w innych państwach członkowskich stanowią ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

w rozumieniu art. 56 WE (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. s. I-3955, pkt 10; z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. s. I-1661, pkt 26; a także z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-439/97 Sandoz, Rec. s. I-7041, pkt 19).

- 55 Tymczasem w niniejszym przypadku nie ulega wątpliwości, że podatnicy posiadający skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie mogli skorzystać z preferencyjnego traktowania podatkowego, przewidzianego w art. 6 ust. 1 WRZSP, w stosunku do podatników posiadających skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez inne państwa członkowskie. Podczas gdy ci ostatni mieli uiścić kwotę wynikającą z zastosowania stawki podatku w wysokości 5% od wartości składników majątkowych wymienionych w deklaracji podatkowej, podatnicy, którzy zainwestowali w skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie, objęci byli obniżoną stawką wynoszącą 2,5% w odniesieniu do części odpowiadającej tym papierom skarbowym. Ponadto, zgodnie z art. 6 ust. 2 WRZSP, ta obniżona stawka podatku znajdowała zastosowanie również do każdego innego zadeklarowanego składnika majątkowego, jeżeli jego wartość została zainwestowana w portugalskie papiery skarbowe w chwili złożenia deklaracji podatkowej.
- 56 Sporny reżim ustanawiał zatem zróżnicowane traktowanie – w zależności od tego, czy podatnicy posiadali skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie, czy też skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez inne państwa członkowskie – które było niekorzystne dla tej drugiej kategorii podatników. W rezultacie taka różnica w traktowaniu mogła zniechęcać podatników do inwestowania w skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez inne państwa członkowskie lub do zachowania takich papierów.
- 57 Wynika z tego, że sporny reżim stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane co do zasady na mocy art. 56 ust. 1 WE.

— W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

- 58 Należy zbadać, czy stwierdzone powyżej ograniczenie przepływu kapitału może być obiektywnie uzasadnione słusznymi interesami uznawanymi w prawie Unii.
- 59 Jak orzekał wielokrotnie Trybunał, swobodny przepływ kapitału może być ograniczony w przepisach krajowych, wyłącznie jeżeli jest to uzasadnione jednym z powodów wymienionych w art. 58 WE lub nadrzędnymi względami interesu ogólnego w rozumieniu orzecznictwa Trybunału (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-367/98 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. s. I-4731, pkt 49; z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-274/06 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 35).
- 60 Nie ulega wątpliwości, że cele obejmujące zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, na które powołuje się Republika Portugalska, mogą uzasadniać ograniczenie swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie w odniesieniu do zwalczania unikania opodatkowania wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-7587, pkt 39, a w odniesieniu do zwalczania oszustw podatkowych wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 55).
- 61 Konieczne jest również, aby ograniczenie swobodnego przepływu kapitału było odpowiednie dla zagwarantowania realizacji tych celów i nie wykraczało poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 57).
- 62 W związku z tym należy stwierdzić, że zakładając nawet, iż zalegalizowanie sytuacji podatkowej wprowadzone na mocy WRZSP mogło w sposób ogólny przyczynić się do osiągnięcia celu, jakim jest zwalczanie oszustw podatkowych i unikania

opodatkowania, wydaje się, że sporny reżim, przewidując zróżnicowane traktowanie skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych przez państwo portugalskie w stosunku do papierów skarbowych wyemitowanych przez inne państwa członkowskie, nie spełnia tych wymogów.

- 63 Należy bowiem przypomnieć, że reżim ten przewidywał w ramach wskazanego zalegalizowania sytuacji podatkowej zastosowanie różnych stawek podatku w celu takiego zalegalizowania, w zależności od tego, czy zadeklarowane składniki majątkowe obejmowały skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez państwo portugalskie, czy też skarbowe papiery dłużne wyemitowane przez inne państwa członkowskie, podczas gdy inne zasady WRZSP znajdujące zastosowanie do podatników chcących zalegalizować swoją sytuację podatkową stosowane były niezależnie od państwa pochodzenia składników majątkowych.
- 64 Argument Republiki Portugalskiej – zgodnie z którym ta różnica w odniesieniu do stawki podatku w celu zalegalizowania sytuacji podatkowej była uzasadniona faktem, że uiszczenie kwoty wynikającej z zastosowania takiej stawki stanowiło odszkodowanie wyrównawcze, które w istocie mogło być wyższe w odniesieniu do zalegalizowanych inwestycji w skarbowe papiery dłużne emitowane przez inne państwa członkowskie – sprowadza się w rzeczywistości, jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 89 swojej opinii, do próby uzasadnienia środka ograniczającego swobodę przepływu kapitału dążeniem do osiągnięcia celu o charakterze ekonomicznym, jakim jest zrekompensowanie utraty wpływów podatkowych danego państwa członkowskiego.
- 65 W związku z tym wystarczy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem cel o jawnie ekonomicznym charakterze nie może uzasadnić ograniczenia podstawowej swobody zagwarantowanej traktatem (zob. podobnie wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-120/95 Decker, Rec. s. I-1831, pkt 39; ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 48; wyrok z dnia 8 lipca 2010 r. w sprawie C-171/08 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-6817, pkt 71).
- 66 Jeśli chodzi o argument Republiki Portugalskiej, zgodnie z którym dyrektywa 2003/48 pozwala uzasadnić różne traktowanie zbywalnych papierów dłużnych

wyemitowanych przez podmioty publiczne w stosunku do takich papierów wyemitowanych przez podmioty prywatne, należy stwierdzić, że zakładając nawet, iż rzeczona dyrektywa zezwala na ustanowienie takiej różnicy traktowania, nie umożliwia to uzasadnienia różnego traktowania papierów dłużnych o takim samym charakterze, czyli w niniejszym przypadku skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych przez państwo portugalskie i skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych przez inne państwa członkowskie.

- 67 W rezultacie ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynikające ze spornego reżimu nie może być uzasadnione względami, na które powołała się Republika Portugalska.
- 68 W zakresie, w jakim postanowienia art. 40 porozumienia EOG mają ten sam zakres prawny co identyczne co do zasady przepisy art. 56 WE (zob. wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33; z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-9553, pkt 67), w okolicznościach charakteryzujących niniejszą skargę ogół powyższych uwag odnosi się odpowiednio do wskazanego art. 40.
- 69 W związku z powyższym skargę wniesioną przez Komisję należy uznać za zasadną.
- 70 W rezultacie należy stwierdzić, że wprowadzając w ramach WRZEP, ustanowionego ustawą nr 39-A/2005, preferencyjne traktowanie podatkowe skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych wyłącznie przez państwo portugalskie, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.

## **W przedmiocie kosztów**

- <sup>71</sup> Zgodnie z art. 69 ust. 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania, a Republika Portugalska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Wprowadzając w ramach wyjątkowego reżimu dotyczącego zalegalizowania sytuacji podatkowej składników majątkowych, które nie znajdowały się na terytorium portugalskim w dniu 31 grudnia 2004 r. („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004”), ustanowionego ustawą nr 39-A/2005 z dnia 29 lipca 2005 r., preferencyjne traktowanie podatkowe skarbowych papierów dłużnych wyemitowanych wyłącznie przez państwo portugalskie, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**
  
- 2) **Republika Portugalska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy