ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

7. dubna 2011 *

Ve věci C-20/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 15. ledna 2009,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a A. Caeirosem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Portugalské republice, zastoupené L. Inez Fernandesem, C. Guerra Santos a J. Menezes Leitãem, jako zmocněnci,

žalované,

* Jednací jazyk: portugalština.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, A. Arabadžev, A. Rosas (zpravodaj), U. Lõhmus a P. Lindh, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. května 2010,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 17. června 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika tím, že v rámci režimu regularizace daňové situace, zavedeného zákonem č. 39-A/2005 ze dne 29. července 2005 (*Diário da República* I, řada A, č. 145, ze dne 29. července 2005), stanovila preferenční daňový režim pouze pro veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, nesplnila povinnosti, které pro ni

vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

Dohoda o EHP

2 Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Evropského společenství] nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

3 Uvedená příloha XII, nazvaná „Volný pohyb kapitálu“, odkazuje na směrnici Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/001, s. 10).

Vnitrostátní právo

4 Výjimečný režim regularizace daňové situace finančních aktiv, která se nenacházejí na portugalském území ke dni 31. prosince 2004 („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004“, dále jen „RERF“), byl zaveden zákonem č. 39-A/2005.

5 Článek 1 RERF stanoví:

„[RERF] se použije na finanční aktiva, která se nenacházejí na portugalském území ke dni 31. prosince 2004 a která mají formu vkladů, vkladových certifikátů, cenných papírů a jiných finančních nástrojů, včetně smluv ‚životního' pojištění vázaného na investiční fondy a kapitálového ‚životního' pojištění.“

6 Podle čl. 2 odst. 1 RERF mohou tento režim využít fyzické osoby, jež jsou vlastníky finančních aktiv uvedených v článku 1.

7 Článek 2 odst. 2 RERF uvádí:

„Pro účely tohoto režimu musí osoby povinné k dani:

a) podat dodatečné daňové přiznání uvedené v článku 5;

b) zaplatit částku určenou při použití sazby daně ve výši 5 % z hodnoty finančních aktiv obsažených v dodatečném daňovém přiznání uvedeném v odstavci 1.“

8 Článek 5 RERF stanoví:

„1. Dodatečné daňové přiznání, na které odkazuje čl. 2 odst. 2 písm. a), se podává na tiskopise schváleném vyhláškou ministra financí a musí k němu být přiloženy dokumenty prokazující vlastnictví a úschovu nebo registraci finančních aktiv, která jsou v něm uvedena.

2. Dodatečné daňové přiznání musí být podáno v Banco de Portugal nebo jiné bance se sídlem v Portugalsku do 16. prosince 2005.

3. Platba podle čl. 2 odst. 2 písm. b) se provádí u institucí uvedených v odstavci 2 [tohoto článku] buď současně s podáním dodatečného daňového přiznání uvedeného v odst. 2 písm. a) [tohoto článku 2] nebo v následujících deseti pracovních dnech, počítaných ode dne přijetí daného daňového přiznání.

4. Dotyčná finanční instituce vystaví deklarantovi při provedení platby osobní doklad o převzetí dodatečného daňového přiznání a přijetí odpovídající platby.

5. V mezích tohoto zákona nelze dodatečné daňové přiznání žádným způsobem použít jako důkaz nebo zohledňovanou skutečnost v jakémkoliv daňovém, trestním nebo přestupkovém řízení, jelikož dotyčné banky musí zachovávat mlčenlivost ohledně poskytnutých informací.

6. V případě, že dodatečné daňové přiznání není podáno a platba není provedena přímo v Banco de Portugal, dotyčná banka musí předat Banco de Portugal uvedené daňové přiznání, jakož i kopii důkazní listiny, a to do deseti pracovních dnů ode dne podání daňového přiznání.

7. V případech uvedených v odstavci 2 musí dotyčná banka převést přijaté částky Banco de Portugal do deseti pracovních dnů ode dne provedení dotyčné platby."

9 Článek 6 RERF uvádí:

„1. Jsou-li veškerá nebo jen některá finanční aktiva, jichž se týká dodatečné daňové přiznání, cennými papíry portugalského státu, sazba daně uvedená v čl. 2 odst. 2 písm. b) je snížena o polovinu pro tu část hodnoty finančních aktiv, jež odpovídá těmto cenným papírům.

2. Snížená sazba daně uvedená v předchozím odstavci se použije rovněž na jiná finanční aktiva, je-li jejich hodnota reinvestována do cenných papírů portugalského státu, a to do okamžiku podání dodatečného daňového přiznání.

3. V případě částečné reinvestice se snížená sazba daně týká pouze této reinvestované hodnoty.

4. Cenné papíry portugalského státu, na které se vztahuje režim uvedený v tomto článku, musí zůstat ve vlastnictví deklaranta po dobu nejméně tří let ode dne podání dodatečného daňového přiznání a nezávisle na datu jejich nabytí.

5. Nedodržení dané minimální doby stanovené v předchozím odstavci má za následek doplacení rozdílu do částky určené při použití sazby daně uvedené v čl. 2 odst. 2 písm. b), včetně odpovídajících vyrovnávacích úroků zvýšených o 5 procentních bodů."

Postup před zahájením soudního řízení

10 Na základě stížnosti zaslala Komise dne 19. prosince 2005 Portugalské republice výzvu dopisem, jelikož měla za to, že tento členský stát nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP, neboť v rámci RERF použil příznivější sazbu daně na regularizaci finančních aktiv ve formě cenných papírů portugalského státu nebo finančních aktiv reinvestovaných do cenných papírů portugalského státu nejpozději v okamžiku podání dodatečného daňového přiznání (dále jen „sporný režim").

11 Dopisem ze dne 27. února 2006 vznesla Portugalská republika předběžnou otázku týkající se pozbytí účinnosti RERF. Vzhledem k tomu, že RERF, a tedy sporný režim, pozbyly účinnosti a nebyly obnoveny, bylo podle tohoto členského státu třeba mít za to, že výzva dopisem je bezpředmětná, jelikož právní předpisy zakládající tvrzené

nesplnění povinnosti již neexistovaly. Ohledně meritorní stránky věci měl uvedený členský stát za to, že nelze prokázat žádnou neslučitelnost s právem Unie a že sporný režim je každopádně odůvodněn důvody obecného zájmu uznanými právem Unie, zejména bojem proti vyhýbání se daňovým povinnostem a proti daňovým únikům.

12 Vzhledem k tomu, že Komise s touto odpovědí nebyla spokojena, zaslala dne 11. května 2007 Portugalské republice odůvodněné stanovisko, v němž zpochybnila relevanci předběžné otázky týkající se pozbytí účinnosti RERF a vytkla tomuto členskému státu, že přiznal preferenční daňový režim pouze veřejným dluhopisům, které sám vydal. Komise vyzvala Portugalskou republiku k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby uvedenému stanovisku vyhověla ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení.

13 Vzhledem k tomu, že Portugalská republika na uvedené odůvodněné stanovisko odpověděla s tím, že setrvává na svém předchozím postoji, se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

K žalobě

K přípustnosti

14 Portugalská republika má za to, že žaloba Komise je nepřípustná ze dvou důvodů. Zaprvé existuje nesoulad mezi výzvou dopisem a odůvodněným stanoviskem uvedenými v bodech 10 a 12 tohoto rozsudku. Zadruhé je uvedená žaloba bezpředmětná vzhledem k tomu, že RERF, a tedy sporný režim, pozbyly účinnosti,.

K námitce nepřípustnosti vycházející z nesouladu mezi výzvou dopisem a odůvodněným stanoviskem

– Argumentace účastnic řízení

15 Podle Portugalské republiky Komise až v odůvodněném stanovisku zaslaném dne 11. května 2007, tedy poté, co sporný režim pozbyl v roce 2005 účinnosti, vysvětlila, že tvrzené nesplnění povinnosti spočívá v preferenčním zacházení s cennými papíry portugalského státu, a to nikoliv ve srovnání s ostatními finančními aktivy, jak bylo uvedeno ve výzvě dopisem zaslané dne 19. prosince 2005, ale pouze ve srovnání s veřejnými dluhopisy jiných členských států a ostatních států, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP. Předmět nesplnění povinnosti, jak je vymezen v uvedeném odůvodněném stanovisku, tedy není shodný s předmětem popsaným v uvedené výzvě dopisem.

16 Komise má za to, že ohledně předmětu tvrzeného nesplnění povinnosti mezi výzvou dopisem a odůvodněným stanoviskem, jež jsou uvedeny výše, není žádný nesoulad. Komise v důsledku argumentů, které Portugalská republika uplatnila ve své odpovědi na tuto výzvu dopisem, upřesnila skutečnost vytýkanou v tomto odůvodněném stanovisku, aniž to jakýmkoli způsobem mění vytýkané skutečnosti formulované v uvedené výzvě dopisem. Obsah vytýkané skutečnosti, která je těžištěm projednávané žaloby, již byl nutně obsažen v dané výzvě dopisem.

– Závěry Soudního dvora

17 Z ustálené judikatury vyplývá, že cílem postupu před zahájením soudního řízení je poskytnout dotčenému členskému státu příležitost splnit své povinnosti vyplývající

z práva Unie, a zároveň efektivně uplatnit své prostředky obrany proti skutečnostem vytýkaným Komisí (viz zejména rozsudky ze dne 10. května 2001, Komise v. Nizozemsko, C-152/98, Recueil, s. I-3463, bod 23; ze dne 5. listopadu 2002, Komise v. Německo, C-476/98, Recueil, s. I-9855, bod 46, a ze dne 8. dubna 2008, Komise v. Itálie, C-337/05, Sb. rozh. s. I-2173, bod 19).

18 Řádný průběh tohoto postupu představuje základní záruku požadovanou Smlouvou o FEU nejen pro ochranu práv dotčeného členského státu, ale i k zajištění, že předmět sporu případného soudního řízení bude jasně vymezen (viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, bod 46, a rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Komise v. Itálie, C-442/06, Sb. rozh. s. I-2413, bod 22).

19 Z tohoto požadavku vyplývá, že cílem výzvy dopisem je vymezit předmět sporu a oznámit členskému státu, vyzvanému k předložení vyjádření, skutečnosti nezbytné pro přípravu jeho obrany, a dále umožnit mu vyhovět požadavkům dříve, než bude podána žaloba k Soudnímu dvoru (viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, bod 47, a výše uvedený rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Komise v. Itálie, bod 22).

20 Je třeba rovněž připomenout, že i když odůvodněné stanovisko musí obsahovat souvislé a podrobné vylíčení důvodů, jež Komisi vedly k přesvědčení, že dotyčný členský stát nesplnil některou z povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, nemůže výzva dopisem podléhat stejně přísným požadavkům na přesnost, neboť může spočívat pouze v prvním stručném shrnutí vytýkaných skutečností. Nic proto Komisi nebrání, aby v odůvodněném stanovisku upřesnila vytýkané skutečnosti, které již obecněji uplatnila ve výzvě dopisem (viz zejména rozsudky ze dne 31. ledna 1984, Komise v. Irsko, 74/82, Recueil, s. 317, bod 20; ze dne 28. března 1985, Komise v. Itálie, 274/83,

Recueil, s. 1077, bod 21, a ze dne 6. listopadu 2003, Komise v. Španělsko, C-358/01, Recueil, s. I-13145, bod 29).

21 Výzva dopisem v projednávané věci umožnila informovat Portugalskou republiku o povaze vytýkaných skutečností, které jí byly adresovány, a poskytla jí příležitost předložit svou obranu. Ve výzvě dopisem sice Komise srovnávala preferenční zacházení s veřejnými dluhopisy portugalského státu vzhledem ke všem ostatním finančním aktivům, na něž se vztahoval RERF, zatímco v odůvodněném stanovisku srovnávala uvedené cenné papíry pouze s veřejnými dluhopisy vydanými jinými členskými státy a ostatními státy, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP. To však nic nemění na skutečnosti, jak uvedl generální advokát v bodě 21 svého stanoviska, že uvedená finanční aktiva představují kategorii obecnější než je kategorie veřejných dluhopisů vydaných státem, která tedy nutně zahrnuje i tuto druhou kategorii.

22 Komise tedy v odůvodněném stanovisku pouze upřesnila vytýkané skutečnosti uvedené ve výzvě dopisem. Komise tím vymezila předmět sporu na rozdílné zacházení s veřejnými dluhopisy portugalského státu vzhledem k veřejným dluhopisům vydaným jinými členskými státy a ostatními státy, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, aniž se tím rozšířil uvedený předmět sporu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. listopadu 1999, Komise v. Itálie, C-365/97, Recueil, s. I 7773, bod 25, a obdobně rozsudek ze dne 18. května 2006, Komise v. Španělsko, C-221/04, Sb. rozh. s. I-4515, bod 33).

23 Námitku nepřípustnosti vycházející z nesouladu mezi výzvou dopisem a odůvodněným stanoviskem, kterou uplatnila Portugalská republika, je proto třeba zamítnout.

K námitce nepřípustnosti vycházející z bezpředmětnosti žaloby

– Argumentace účastnic řízení

24 Portugalská republika uvádí, že žaloba je nepřípustná z důvodu bezpředmětnosti. RERF byl používán po velmi omezenou dobu a takové omezení je zásadní z hlediska cíle sledovaného RERF, tedy z hlediska podněcování daňových poplatníků, aby dobrovolně regularizovali svoji daňovou situaci.

25 Žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES je přitom nepřípustná, jestliže již po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku nedochází k porušení povinností vyplývajících z práva Unie. Právě tak tomu je v projednávané věci, jelikož možnost použít sporný režim zanikla na konci roku 2005. Nárok na uvedený režim byl totiž podmíněn zaplacením dlužné částky za daňovou regularizaci, kdy tato platba podle čl. 5 odst. 2 a 3 RERF musela být provedena do deseti pracovních dnů od podání dodatečného daňového přiznání, ke kterému muselo dojít nejpozději dne 16. prosince 2005.

26 V projednávaném případě žádná trvalá situace neexistuje. Úplné zaplacení vyšší či nižší částky je momentální skutečností. Finanční znevýhodnění osob, jež nemohly využít výhodnější daňový režim, skončilo v okamžiku zaplacení částky určené při použití sazby daně stanovené RERF. Právě tento okamžik je právně relevantní pro účely ověření, zda tvrzené nesplnění povinnosti vyčerpalo veškeré své účinky před uplynutím lhůty stanovené odůvodněným stanoviskem.

27 Na podporu své teze se Portugalská republika dovolává zejména bodu 73 rozsudku ze dne 4. května 2006, Komise v. Spojené království (C-508/03, Recueil, s. I-3969), podle něhož je žaloba vztahující se k nesplnění povinnosti, které ke dni uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku již neexistovalo, z důvodu bezpředmětnosti nepřípustná.

28 Komise je naopak toho názoru, že projednávaná žaloba je přípustná.

29 Komise má za to, že Portugalská republika neukončila dobrovolně tvrzené nesplnění povinnosti s cílem obnovit právní stav. RERF již není účinný, protože tento režim byl od počátku a z důvodu své povahy dočasný. Řízení pro nesplnění povinnosti může pokračovat za účelem určení, zda členský stát nesplnil své povinnosti, i když dotčená situace již neexistuje, neexistuje-li zde i nadále právní zájem na pokračování v tomto řízení. Podle Komise může tento právní zájem nadále existovat zvláště tehdy, mají-li účinky dočasného opatření trvalou povahu. Osoby, jež nemohly využít výhodnější daňový režim, přitom zůstávají finančně znevýhodněny ve vztahu k osobám, které tuto možnost měly. Účinek je trvalý z toho důvodu, že přetrvává, i když se neopakuje.

30 Komise na jednání dodala, že trvalou povahu účinků sporného režimu prokazuje další poznatek, a sice povinnost držitelů veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem, kteří chtějí využít výhodnější sazby daně v rámci regularizace, kterou jim přiznává RERF, ponechat si tyto cenné papíry v souladu s článkem 6 odst. 4 RERF po dobu nejméně tří let od podání dodatečného daňového přiznání.

Závěry Soudního dvora

31 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku (viz zejména rozsudky ze dne 27. října 2005, Komise v. Itálie, C-525/03, Sb. rozh. s. I-9405, bod 14, a ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo, C-456/05, Sb. rozh. s. I-10517, bod 15).

32 Lhůta, která byla Portugalské republice stanovena v odůvodněném stanovisku pro vyhovění tomuto stanovisku, v projednávaném případě uplynula v červenci 2007.

33 Je tedy třeba ověřit, zda sporný režim k tomuto datu stále vyvolával právní účinky (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 27. října 2005, Komise v. Itálie, bod 16; výše uvedený rozsudek ze dne 18. května 2006, Komise v Španělsko, bod 25, a výše uvedený rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo, bod 16).

34 Z RERF v tomto ohledu vyplývá, že nárok na tento režim byl podmíněn zaplacením dlužné částky za daňovou regularizaci, kdy tato platba musela být provedena do deseti pracovních dnů od podání dodatečného daňového přiznání. Toto dodatečné daňové přiznání muselo být podle čl. 5 odst. 2 RERF podáno nejpozději dne 16. prosince 2005.

35 Mimoto je třeba uvést, že veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, jejichž držiteli byly osoby povinné k dani, které chtěly využít preferenční daňový režim, musely podle čl. 6 odst. 4 a 5 RERF zůstat ve vlastnictví těchto osob povinných k dani po dobu nejméně tří let ode dne podání dodatečného daňového přiznání, a to nezávisle na

datu jejich nabytí, jinak by uvedené osoby povinné k dani musely zaplatit rozdíl mezi částkou určenou při použití obecné sazby daně v rámci regularizace a částkou, kterou zaplatili na základě preferenční sazby daně, včetně odpovídajících vyrovnávacích úroků zvýšených o 5 procentních bodů.

36 Jak uvedl generální advokát v bodě 49 svého stanoviska, nárok na preferenční daňový režim tak byl zcela získán až po uplynutí lhůty tří let od podání dodatečného daňového přiznání, tedy nejdříve na konci července 2008 a nejpozději dne 16. prosince 2008.

37 Je třeba dodat, že čl. 6 odst. 5 RERF poskytl tomuto členskému státu možnost, aby i po uplynutí doby použití RERF použil obecnou sazbu daně ve výši 5 %, včetně vyrovnávacích úroků, na osoby povinné k dani, které během tříletého období uvedeného v čl. 6 odst. 4 RERF převedly veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, jejichž vlastnictví odůvodňovalo použití zvláštní sazby daně ve výši 2,5 %. Portugalská republika tedy měla až do dne 16. prosince 2008 možnost použít rozdílné zacházení na osoby povinné k dani, které převedly veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, a osoby povinné k dani, které si takové cenné papíry ponechaly. Je tedy třeba konstatovat, že tato možnost byla v okamžiku uplynutí lhůty stanovené pro vyhovění odůvodněnému stanovisku stále použitelná.

38 Z toho plyne, že v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, sporný režim stále vyvolával účinky.

39 Portugalská republika na jednání v podstatě tvrdila, že Komise jí nevytýká, že stanovila povinnost ponechat si po dobu tří let veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, na něž se použije preferenční sazba daně v rámci regularizace, ale pouze ji žádá, aby rozšířila preferenční zacházení na držitele cenných papírů vydaných jinými

členskými státy nebo jinými státy, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP. Dotčená povinnost přitom podle žalovaného členského státu pro dotyčné osoby povinné k dani nepředstavuje výhodu, ale zatížení.

40 Je však třeba uvést, že tato argumentace Portugalské republiky se nejeví jako relevantní pro určení toho, zda sporný režim vyčerpal, či nevyčerpal veškeré své účinky v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku.

41 Mimoto je třeba připomenout, že Komise má za úkol dbát z úřední povinnosti a v obecném zájmu na uplatňování práva Unie ze strany členských států a nechat určit existenci případných nesplnění povinností, jež z něj vyplývají, za účelem jejich nápravy (viz rozsudky ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie, C-333/99, Recueil, s. I-1025, bod 23, a ze dne 2. června 2005, Komise v. Řecko, C-394/02, Sb. rozh. s. I-4713, bod 15). Komise se přitom v projednávané věci správně omezuje na žádost, aby Soudní dvůr určil existenci tvrzeného nesplnění povinnosti, a na výzvu Portugalské republice, aby ukončila uvedené nesplnění povinnosti, aniž jí, na rozdíl od toho, co tvrdí tento členský stát, ukládá povinnost jednat určitým konkrétním způsobem za účelem obnovení údajně porušené rovnosti zacházení.

42 Vzhledem k výše uvedenému, a aniž je nezbytné, aby se Soudní dvůr vyjádřil k argumentu Komise, podle něhož finanční znevýhodnění osob, které nemohly využít preferenční daňové zacházení, ve vztahu k osobám, které tuto možnost měly, představuje jako takové trvalý účinek sporného režimu, je třeba konstatovat, že v den rozhodný pro posouzení přípustnosti žaloby tento režim stále vyvolával účinky, takže námitka nepřípustnosti vycházející z bezpředmětnosti této žaloby musí být zamítnuta.

K věci samé

Argumentace účastnic řízení

43 Komise Portugalské republice vytýká, že porušila článek 56 ES a článek 40 Dohody o EHP tím, že v rámci RERF přiznala preferenční daňové zacházení veřejným dluhopisům vydaným portugalským státem.

44 Komise uvádí, že podle článků 2 a 6 RERF byla sazba daně ve výši 5 %, použitelná na hodnotu finančních aktiv uvedených v dodatečném daňovém přiznání, snížena na 2,5 % v případě finančních aktiv ve formě cenných papírů portugalského státu nebo jiných finančních aktiv, byla-li jejich hodnota do takových cenných papírů reinvestována před podáním uvedeného daňového přiznání.

45 Ačkoli Komise nezpochybňuje skutečnost, že se na veřejné dluhopisy vydané státy může vztahovat preferenční režim, má za to, že nižší daňová sazba použitelná pouze na ta regularizovaná finanční aktiva, jež jsou cennými papíry portugalského státu, představuje omezení volného pohybu kapitálu zakázané článkem 56 ES v rozsahu, v němž osoby povinné k dani, které mohly využít RERF, byly odrazovány od toho, aby si svá regularizovaná finanční aktiva ponechaly v jiné formě než ve formě cenných papírů portugalského státu. Vnitrostátní daňové ustanovení, které může osoby povinné k dani odradit od investování v jiných členských státech, přitom s odkazem na rozsudek ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I 10829, bod 70), představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 56 ES. Podle Komise takové omezení nemůže být odůvodněno na základě čl. 58 odst. 1 ES.

46 Komise na podporu své teze uvádí rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I 4071, body 43 a 44). Použití dvou rozdílných sazeb daně v rámci regularizace není objektivně odůvodněno, jelikož všechny osoby povinné k dani se nachází ve stejné situaci, jež se vyznačuje vůlí regularizovat svou daňovou situaci.

47 Komise ve své replice dodává, že směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) neumožňuje odůvodnit preferenční zacházení přiznané cenným papírům vydaným portugalským státem.

48 Portugalská republika má za to, že sporný režim je odůvodněn s ohledem na cíl obecného zájmu, který sleduje, jenž spočívá v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. V tomto kontextu Portugalská republika uplatňuje čl. 58 odst. 1 písm. b) ES a uvádí, že sporný režim splňuje rovněž požadavky odstavce 3 uvedeného článku, a dovolává se rovněž pojmu naléhavé důvody obecného zájmu, když v tomto ohledu odkazuje na rozsudek ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I 7063, bod 27).

49 Portugalská republika připomíná, že RERF byl zaveden za účelem daňové regularizace finančních aktiv, jež unikla zdanění v Portugalsku. Zaplacení částky určené při použití sazby daně ve výši 2,5 % nebo ve výši 5 % v tomto kontextu skutečně představovalo „náklady na regularizaci" finanční situace dotyčných osob. Tato platba měla formu vyrovnávacího odvodu umožňujícího zánik daňových povinností vůči portugalskému státu ve vztahu k finančním aktivům, jichž se týkalo dodatečné daňové přiznání.

50 Tato vyrovnávací funkce odůvodňuje to, aby nižší náklady za regularizaci byly stanoveny pouze v případě cenných papírů portugalského státu, neboť v kontextu RERF to, co bylo zohledněno, byly daňové příjmy tohoto členského státu, z důvodu zániku

daňových povinností týkajících se dotyčných finančních aktiv. Portugalský stát tak nepřímo disponoval daňovými příjmy, které mu náležely.

51 Perspektiva snížení sazby daně mimoto mohla mít za následek obecnější používání RERF, což přispělo k účinnějšímu boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

52 Sporný režim je tedy slučitelný s právem Unie a přiměřený sledovanému cíli v rozsahu, v němž byl omezen na přesně vymezenou kategorii cenných papírů, a v žádném případě nemá za následek segmentaci trhů.

53 Portugalská republika se opírá rovněž o směrnici 2003/48. Jelikož tato směrnice připustila tento druh rozlišování pro obchodovatelné dluhové cenné papíry vydané veřejnou správou, bylo při vypracování RERF považováno rovněž za legitimní, aby preferenční zacházení bylo přiznáno cenným papírům vydaným portugalským státem.

Závěry Soudního dvora

– K existenci omezení volného pohybu kapitálu

54 Je třeba připomenout, že opatření uložená členským státem, která mohou odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od uzavírání smluv o půjčce nebo od investování v jiných členských státech, představují omezení volného pohybu kapitálu (viz

v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 10; ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 26, jakož i ze dne 14. října 1999, Sandoz, C-439/97, Recueil, s. I-7041, bod 19).

55 V projednávané věci je přitom nesporné, že osoby povinné k dani, které byly držiteli veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem, mohly využít preferenční daňový režim stanovený v čl. 6 odst. 1 RERF na rozdíl od osob povinných k dani, které byly držiteli veřejných dluhopisů vydaných jinými členskými státy. Zatímco posledně uvedené osoby musely zaplatit částku určenou při použití sazby daně ve výši 5 % z hodnoty finančních aktiv uvedených v jejich dodatečném daňovém přiznání, osoby povinné k dani, které investovaly do veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem, podléhaly pouze snížené sazbě daně ve výši 2,5 % pro tu část hodnoty finančních aktiv, jež odpovídala těmto veřejným dluhopisům. Podle čl. 6 odst. 2 RERF byla tato snížená sazba daně mimoto použitelná rovněž na všechna ostatní deklarovaná finanční aktiva, byla-li jejich hodnota reinvestována do cenných papírů portugalského státu v okamžiku podání dodatečného daňového přiznání.

56 Sporný režim tak stanovil rozdílné zacházení podle toho, zda osoby povinné k dani byly držiteli veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem nebo veřejných dluhopisů vydaných jinými členskými státy, jež bylo nepříznivé pro druhou kategorii osob povinných k dani. Takovéto rozdílné zacházení může tudíž osoby povinné k dani odradit od investování do veřejných dluhopisů vydaných jinými členskými státy nebo od toho, aby si takové cenné papíry ponechaly.

57 Z toho plyne, že sporný režim představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno čl. 56 odst. 1 ES.

– K odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

58 Je třeba přezkoumat, zda takto konstatované omezení volného pohybu kapitálu může být objektivně odůvodněno oprávněnými zájmy uznanými právem Unie.

59 Jak Soudní dvůr opakovaně judikoval, může být volný pohyb kapitálu omezen vnitrostátní právní úpravou pouze tehdy, je-li tato právní úprava odůvodněna jedním z důvodů uvedených v článku 58 ES nebo naléhavými důvody obecného zájmu ve smyslu judikatury Soudního dvora (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. června 2002, Komise v. Portugalsko, C-367/98, Recueil, s. I-4731, bod 49, a ze dne 14. února 2008, Komise v. Španělsko, C-274/06, bod 35).

60 Je nesporné, že boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, kterého se dovolává Portugalská republika, může odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu ohledně boje proti daňovým únikům rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 39, ohledně boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 55).

61 Je však dále třeba, aby omezení volného kapitálu bylo způsobilé zaručit uskutečnění těchto cílů a nepřekračovalo meze toho, co je k jejich dosažení nezbytné (viz v tomto smyslu zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 57).

62 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i za předpokladu, že režim regularizace daňové situace zavedený RERF mohl obecně přispět k dosažení cílů boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, je zřejmé, že sporný režim stanovením

rozdílného zacházení s veřejnými dluhopisy vydanými portugalským státem a s veřejnými dluhopisy vydanými jinými členskými státy tyto požadavky nesplňuje.

63 Je totiž třeba připomenout, že tento režim stanovil v rámci uvedené daňové regularizace použití rozdílných sazeb daně podle toho, zda deklarovaná finanční aktiva byla veřejnými dluhopisy vydanými portugalským státem nebo veřejnými dluhopisy vydanými jinými členskými státy, zatímco ostatní pravidla RERF použitelná na osoby povinné k dani, které chtěly regularizovat svou daňovou situaci, se použila nezávisle na státě původu finančních aktiv.

64 V otázce argumentu Portugalské republiky, podle kterého je tato rozdílná sazba daně v rámci regularizace odůvodněna tím, že zaplacení částky určené při použití takové sazby daně představuje vyrovnávací odvod, jenž může být v podstatě větší pro regularizované investice do cenných papírů vydaných jinými členskými státy, toto tvrzení, jak zdůraznil generální advokát v bodě 89 svého stanoviska, ve skutečnosti znamená snahu odůvodnit opatření omezující volný pohyb kapitálu cílem hospodářské povahy, tedy vyrovnáním ztráty daňových příjmů dotyčného členského státu.

65 V tomto ohledu stačí připomenout, že podle ustálené judikatury nemůže cíl čistě hospodářské povahy odůvodnit omezení základní svobody zaručené Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. dubna 1998, Decker, C-120/95, Recueil, s. I-1831, bod 39; výše uvedený rozsudek Verkooijen, bod 48, a rozsudek ze dne 8. července 2010, Komise v. Portugalsko, C-171/08, Sb. rozh. s. I-6817, bod 71).

66 V případě argumentu Portugalské republiky, podle kterého směrnice 2003/84 umožňuje odůvodnit rozdílné zacházení s obchodovatelnými dluhovými cennými papíry

vydanými veřejnou správou a s takovými cennými papíry vydanými osobami soukromého práva, je třeba konstatovat, že i za předpokladu, že by uvedená směrnice povolovala zavedení takového rozdílného zacházení, neumožňovalo by to odůvodnit rozdílné zacházení s cennými papíry stejného druhu, tedy v projednávané věci s veřejnými dluhopisy vydanými portugalským státem a veřejnými dluhopisy vydanými jinými členskými státy.

67 Z toho plyne, že omezení volného pohybu kapitálu vyplývající ze sporného režimu nelze ospravedlnit důvody uplatněnými Portugalskou republikou.

68 Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 40 Dohody o EHP mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES (viz rozsudky ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33, a ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko, C-562/07, Sb. rozh. s. I-9553, bod 67), se všechny výše uvedené úvahy za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané žaloby, použijí obdobně na uvedený článek 40.

69 Žaloba podaná Komisí musí být tudíž považována za opodstatněnou.

70 Je proto třeba konstatovat, že Portugalská republika tím, že v rámci RERF, zavedeného zákonem č. 39-A/2005, stanovila preferenční daňový režim pouze pro veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

71 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Portugalská republika neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Portugalská republika tím, že v rámci výjimečného režimu regularizace daňové situace finančních aktiv, která se nenacházejí na portugalském území ke dni 31. prosince 2004 („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não seencontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004"), zavedeného zákonem č. 39-A/2005 ze dne 29. července 2005, stanovila preferenční daňový režim pouze pro veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.

2) Portugalské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.