ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 7. apríla 2011 *

Vo veci C-20/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 15. januára 2009,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a A. Caeiros, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Portugalskej republike, v zastúpení: L. Inez Fernandes, C. Guerra Santos a J. Menezes Leitão, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

* Jazyk konania: portugalčina.

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Arabadjiev, A. Rosas (spravodajca), U. Lõhmus a P. Lindh,

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. mája 2010,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 17. júna 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Portugalská republika si tým, že v rámci dodatočného zdanenia zavedeného zákonom č. 39-A/2005 z 29. júla 2005 (*Diário da República* I, séria A, č. 145 z 29. júla 2005) stanovila zvýhodnené daňové zaobchádzanie pre verejné dlhopisy vydávané výlučne portugalským štátom, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ES

a z článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

Právny rámec

Dohoda o EHP

2 Článok 40 Dohody o EHP stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody obmedzenia pohyb kapitálu medzi zmluvnými stranami, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte [Európskeho spoločenstva] alebo v štáte [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] a rovnako diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje sa zakazuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku.“

3 Uvedená príloha s názvom „Voľný pohyb kapitálu“ odkazuje na smernicu Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

Vnútroštátne právo

4 Výnimočný režim dodatočného zdanenia finančných aktív nenachádzajúcich sa na portugalskom území k 31. decembru 2004 k 31. decembru 2004 („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português“, ďalej len „RERF“) bol zavedený zákonom č. 39-A/2005.

5 Článok 1 RERF stanovuje:

„[RERF] sa uplatňuje na finančné aktíva, ktoré sa k 31. decembru 2004 nenachádzajú na portugalskom území, spočívajúce vo vkladoch, vkladových certifikátoch, cenných papieroch a iných finančných nástrojoch vrátane poistných zmlúv z oblasti životného poistenia súvisiacich s investičnými fondmi a kapitalizačnými transakciami v oblasti životného poistenia.“

6 V zmysle článku 2 ods. 1 RERF sa tento režim môže uplatniť na fyzické osoby, ktoré vlastnia finančné aktíva uvedené v článku 1.

7 Článok 2 ods. 2 RERF stanovuje:

„Na účely uplatnenia tohto režimu sú daňovníci povinní:

a) podať dodatočné daňové priznanie podľa článku 5;

b) zaplatiť sumu zodpovedajúcu uplatneniu 5 % sadzby z hodnoty finančných aktív uvedených v priznaní podľa odseku 1.“

8 Článok 5 RERF stanovuje:

„1. Dodatočné daňové priznanie, na ktoré odkazuje článok 2 ods. 2 písm. a), musí byť napísané podľa vzoru schváleného výnosom ministra financií a v prílohe musí obsahovať dokumenty preukazujúce vlastníctvo, uloženie alebo registráciu finančných aktív, ktoré sú v ňom uvedené.

2. Dodatočné daňové priznanie sa musí podať do 16. decembra 2005 do Banco de Portugal alebo inej banky so sídlom v Portugalsku.

3. Subjekty uvedené v odseku 2 [tohto článku] uskutočnia platbu stanovenú v článku 2 ods. 2 písm. b) súčasne s podaním priznania podľa odseku 2 písm. a) [uvedeného článku 2] alebo v lehote nasledujúcich 10 pracovných dní, ktorá začína plynúť odo dňa prijatia uvedeného priznania.

4. Bankový subjekt vykonávajúci transakciu odovzdá deklarantovi pri platbe menovitý dokument potvrdzujúci podanie priznania a zodpovedajúcu platbu.

5. V hraniciach tohto zákona sa dodatočné daňové priznanie nemôže v žiadnom prípade použiť ako dôkaz alebo skutočnosť zohľadňovaná v akomkoľvek daňovom, trestnom alebo priestupkovom konaní, lebo banky vykonávajúce túto transakciu sú povinné zaručiť tajnosť poskytnutých informácií.

6. V prípade, že podanie priznania a platba nebudú uskutočnené priamo v Banco de Portugal, banka vykonávajúcu transakciu je povinná odovzdať uvedené priznanie, ako aj kópiu dôkazných dokumentov Banco de Portugal v lehote 10 pracovných dní odo dňa podania uvedeného priznania.

7. V prípadoch stanovených v odseku 6 je banka vykonávajúca transakciu povinná previesť prijaté sumy Banco de Portugal do 10 pracovných dní odo dňa uskutočnenia dotknutej platby."

9 Článok 6 RERF stanovuje:

„1. Ak všetky alebo niektoré z finančných aktív, ktoré sú predmetom dodatočného daňového priznania, sú cennými papiermi portugalského štátu, tak sadzba uvedená v článku 2 ods. 2 písm. b) uplatňujúca sa na časť zodpovedajúcu týmto cenným papierom sa znižuje na polovicu.

2. Zníženie sadzby uvedené v predchádzajúcom odseku sa uplatňuje tiež na ostatné finančné aktíva, pokiaľ je ich hodnota reinvestovaná do cenných papierov portugalského štátu do dátumu podania dodatočného daňového priznania.

3. V prípade čiastočného reinvestovania sa zníženie sadzby týka výlučne časti reinvestovanej hodnoty.

4. Cenné papiere portugalského štátu, na ktoré sa uplatní režim stanovený týmto článkom, musia zostať vo vlastníctve deklaranta počas najmenej troch rokov odo dňa podania dodatočného daňového priznania, a to bez ohľadu na dátum ich nadobudnutia.

5. Nedodržanie tohto minimálneho obdobia držby podľa predchádzajúceho odseku má za následok doplatenie rozdielu do sumy, ktorá by vyplývala z uplatnenia sadzby uvedenej v článku 2 ods. 2 písm. b) zvýšenej o zodpovedajúce kompenzačné úroky zvýšené o 5 percentuálnych bodov."

Konanie pred podaním žaloby

10 Na základe sťažnosti Komisia zaslala Portugalskej republike listom z 19. decembra 2005 výzvu, lebo sa domnievala, že tento členský štát si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o EHP, pretože v rámci RERF uplatňoval výhodnejšiu sadzbu na dodatočné zdanenie finančných aktív v podobe cenných papierov portugalského štátu alebo na hodnotu aktív reinvestovaných do cenných papierov portugalského štátu najneskôr do dátumu podania dodatočného daňového priznania (ďalej len „sporný režim").

11 Listom z 27. februára 2006 Portugalská republika predložila predbežnú otázku týkajúcu sa skončenia RERF. Podľa tohto členského štátu sa vzhľadom na zánik a neobnovenie RERF, čiže sporného režimu, sa treba domnievať, že výzva bola bezpredmetná, pretože právna úprava predstavujúca nesplnenie povinnosti už neexistovala. Pokiaľ ide o vecnú stránku, uvedený členský štát sa domnieval, že nemožno preukázať

žiadnu nezlučiteľnosť s právom Únie a že v každom prípade je sporný režim odôvodnený dôvodmi všeobecného záujmu uznanými právom Únie, najmä cieľom boja proti daňovým podvodom a únikom.

12 Keďže Komisiu táto odpoveď neuspokojila, zaslala Portugalskej republike 11. mája 2007 odôvodnené stanovisko, v ktorom namietala proti relevantnosti predbežnej otázky týkajúcej sa zániku RERF a vytýkala tomuto členskému štátu, že zaviedol zvýhodnené daňové zaobchádzanie výlučne pre ním vydané verejné dlhopisy. Komisia vyzvala Portugalskú republiku, aby prijala nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s uvedeným stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho prijatia.

13 Keďže Portugalská republika na uvedené stanovisko odpovedala v tom zmysle, že naďalej trvá na svojom pôvodnom postoji, Komisia rozhodla o podaní tejto žaloby.

O žalobe

O prípustnosti

14 Portugalská republika sa domnieva, že žaloba podaná Komisiou je neprípustná z dvoch dôvodov. Na jednej strane existuje rozpor medzi výzvou a odôvodneným stanoviskom spomínanými v bodoch 10 a 12 tohto rozsudku. Na druhej strane, keďže RERF, čiže sporný režim, zanikol, uvedená žaloba je bezpredmetná.

O námietke neprípustnosti založenej na nesúlade medzi výzvou a odôvodneným stanoviskom

— Argumentácia účastníkov konania

15 Podľa Portugalskej republiky Komisia až v odôvodnenom stanovisku odoslanom 11. mája 2007, teda po zániku sporného režimu v roku 2005, vysvetlila, že údajné nesplnenie povinnosti spočívalo vo zvýhodnenom zaobchádzaní s cennými papiermi portugalského štátu, nie však vo vzťahu k ostatným finančným aktívam, ako to bolo uvedené vo výzve zaslanej 19. decembra 2005, ale len vo vzťahu k dlhopisom ostatných členských štátov a ostatných zmluvných štátov Dohody o EHP. Preto sa predmet nesplnenia povinnosti, ako je vymedzený v odôvodnenom stanovisku, nezhoduje s predmetom nesplnenia povinnosti uvedeným vo výzve.

16 Komisia sa zas domnieva, že neexistuje žiaden nesúlad medzi výzvou a uvedeným odôvodneným stanoviskom, pokiaľ ide o predmet namietaného nesplnenia povinnosti. Až v nadväznosti na tvrdenie uvedené Portugalskou republikou v odpovedi na výzvu totiž Komisia v dotknutom odôvodnenom stanovisku spresnila svoju výhradu, avšak bez toho, aby akokoľvek zmenila výhrady formulované v uvedenej výzve. Obsah ústrednej výhrady tejto žaloby bol teda nevyhnutne zahrnutý už vo výzve.

— Posúdenie Súdnym dvorom

17 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že účelom konania pred podaním žaloby je dať členskému štátu príležitosť, aby si jednak splnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva

Únie, a aby sa jednak mohol účinne brániť proti výhradám vzneseným Komisiou (pozri najmä rozsudky z 10. mája 2001, Komisia/Holandsko, C-152/98, Zb. s. I-3463, bod 23; z 5. novembra 2002, Komisia/Nemecko, C-476/98, Zb. s. I-9855, bod 46, a z 8. apríla 2008, Komisia/Taliansko, C-337/05, Zb. s. I-2173, bod 19).

18 Súlad tohto konania s právom predstavuje základnú záruku vyžadovanú ZFEÚ nielen s cieľom ochrany práv tohto členského štátu, ale tiež s cieľom zabezpečiť, že predmetom prípadného sporového konania je jasne určený spor (pozri najmä rozsudky Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 46, a z 10. apríla 2008, Komisia/Taliansko, C-442/06, Zb. s. I-2413, bod 22).

19 Z tohto účelu vyplýva, že výzva má za cieľ na jednej strane vymedziť predmet sporu a uviesť členskému štátu, ktorý je vyzvaný predložiť svoje pripomienky, údaje potrebné na prípravu jeho obrany a na druhej strane mu umožniť prispôsobiť sa predtým, než vo veci bude konať Súdny dvor (pozri najmä rozsudky Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 47, a z 10. apríla 2008, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 22).

20 Treba tiež poznamenať, že odôvodnené stanovisko síce musí obsahovať zrozumiteľný a podrobný opis dôvodov, na základe ktorých Komisia dospela k záveru, že dotknutý členský štát si nesplnil povinnosti podľa Zmluvy, výzva však nemôže podliehať takým prísnym požiadavkám presnosti, keďže nutne nemôže obsahovať nič iné než len prvé stručné zhrnutie výhrad. Nič nebráni Komisii, aby v odôvodnenom stanovisku spresnila svoje výrady, ktoré už všeobecnejšie uviedla vo výzve (pozri najmä rozsudky z 31. januára 1984, Komisia/Írsko, 74/82, Zb. s. 317, bod 20; z 28. marca 1985,

Komisia/Taliansko, 274/83, Zb. s. 1077, bod 21, a zo 6. novembra 2003, Komisia/Španielsko, C-358/01, Zb. s. I-13145, bod 29).

21 V prejednávanej veci výzva umožnila informovať Portugalskú republiku o povahe výhrad, ktoré jej boli zaslané, pričom jej dala možnosť obhájiť sa. Vo výzve však Komisia porovnala zvýhodnené zaobchádzanie s verejnými dlhopismi portugalského štátu oproti všetkým ostatným finančným aktívam, ktorých sa týkal RERF, kým v odôvodnenom stanovisku porovnávala výlučne uvedené dlhopisy s verejnými dlhopismi vydanými inými členskými štátmi a štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP. Ako však uviedol generálny advokát v bode 21 svojich návrhov, pravdou tiež ostáva, že finančné aktíva predstavujú všeobecnejšiu kategóriu, než je kategória verejných dlhopisov vydaných štátmi, pričom prvá kategória zahŕňa tú druhú.

22 Komisia preto v odôvodnenom stanovisku len spresnila výhrady uvedené vo výzve. Takýmto spôsobom vymedzila predmet sporu na rozdielne zaobchádzanie s verejnými dlhopismi portugalského štátu a verejnými dlhopismi vydanými inými členskými štátmi a štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, bez toho, aby došlo k rozšíreniu uvedeného predmetu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 1999, Komisia/Taliansko, C-365/97, Zb. s. I-7773, bod 25, a analogicky rozsudok z 18. mája 2006, Komisia/Španielsko, C-221/04, Zb. s. I-4515, bod 33).

23 V dôsledku toho sa námietka neprípustnosti založená na nesúlade výzvy a odôvodneného stanoviska, ktorú podala Portugalská republika, musí zamietnuť.

O námietke neprípustnosti založenej na bezpredmetnosti žaloby

— Argumentácia účastníkov konania

24 Portugalská republika vo svojej obhajobe uvádza, že žaloba je neprípustná z dôvodu bezpredmetnosti. Uplatnenie RERF bolo značne časovo obmedzené, pričom takéto obmedzenie bolo zásadné vo vzťahu k cieľu, ktorý sledoval, a to motivovať daňovníkov, aby spontánne uskutočnili dodatočné zdanenie.

25 Žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES je neprípustná, ak porušenie povinností vyplývajúcich z práva Únie už neexistuje na konci lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku. Presne o takýto prípad ide vo veci samej, lebo možnosť uplatnenia sporného režimu zanikla koncom roku 2005. Uplatnenie uvedeného režimu totiž podliehalo podmienke zaplatenia dlžnej sumy na základe dodatočného zdanenia, čo sa podľa článku 5 ods. 2 a 3 RERF muselo uskutočniť do desiatich pracovných dní od podania dodatočného daňového priznania, ku ktorému muselo dôjsť najneskôr 16. decembra 2005.

26 V prejednávanej veci teda neexistoval žiadny trvalý stav. K úplnému zaplateniu vyššej či nižšej sumy totiž dochádza v určitom okamihu. Finančné znevýhodnenie osôb, na ktoré sa nemohlo uplatniť výhodnejšie daňové zaobchádzanie, zaniklo v okamihu vykonania platby sumy vyplývajúcej z uplatnenia sadzby stanovenej RERF. Práve tento okamih je právne relevantný na účely overenia, či všetky účinky údajného nesplnenia povinnosti zanikli pred uplynutím lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku.

27 Na podporu tohto tvrdenia Portugalská republika odkazuje najmä na bod 73 rozsudku zo 4. mája 2006, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-508/03, Zb. s. I-3969), podľa ktorého žaloba týkajúca sa nesplnenia povinnosti, ktorá už k dátumu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku neexistovala, bola neprípustná z dôvodu bezpredmetnosti.

28 Komisia naopak zastáva názor, že jej žaloba je prípustná.

29 Domnieva sa, že Portugalská republika dobrovoľne neukončila údajné nesplnenie povinnosti s cieľom obnoviť zákonný stav. RERF už nie je platný, pretože tento režim bol už od začiatku na základe svojej povahy dočasný. Konanie o nesplnenie povinnosti môže pokračovať s cieľom určiť, či si členský štát nesplnil povinnosti, ktoré mu prislúchali, hoci aj sporná situáciu už neexistuje, pokiaľ naďalej existuje záujem na pokračovaní v tomto konaní. Podľa Komisie tento záujem môže naďalej existovať najmä v prípade, keď sú účinky dočasného opatrenia trvalej povahy. Osoby, ktoré nemohli uplatniť nárok na zvýhodnené daňové zaobchádzanie, sú naďalej finančne znevýhodnené v pomere k osobám, ktoré túto možnosť mali. Účinok ostáva trvalý z dôvodu, že sa zachováva, a to aj napriek tomu, že sa už neopakuje.

30 Na pojednávaní Komisia dodala, že trvalú povahu účinkov sporného režimu preukazuje ďalšia skutočnosť, a to povinnosť uložená držiteľom verejných dlhopisov vydaných portugalským štátom, ktorí chcú, aby sa na nich uplatnila výhodnejšia sadzba (dodatočného zdanenia) na základe RERF, ponechať si tieto dlhopisy počas troch rokov od podania dodatočného daňového priznania v súlade s článkom 6 ods. 4 RERF.

— Posúdenie Súdnym dvorom

31 Hneď na úvod je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je potrebné existenciu nesplnenia si povinnosti posudzovať v závislosti od situácie, aká bola v členskom štáte ku dňu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku (pozri najmä rozsudky z 27. októbra 2005, Komisia/Taliansko, C-525/03, Zb. s. I-9405, bod 14, a zo 6. decembra 2007, Komisia/Nemecko, C-456/05, Zb. s. I-10517, bod 15).

32 V prejednávanej veci lehota stanovená Portugalskej republike v odôvodnenom stanovisku na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom uplynula v júli 2007.

33 Preto je potrebné overiť, či sporný režim naďalej spôsoboval účinky k tomuto dátumu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. októbra 2005, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 16; z 18. mája 2006, Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 25, a zo 6. decembra 2007, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 16).

34 V tomto ohľade z RERF vyplýva, že jeho uplatnenie podliehalo podmienke zaplatenia dlžnej sumy na základe dodatočného zdanenia, k čomu muselo dôjsť do desiatich pracovných dní od podania dodatočného daňového priznania. K tomuto podaniu muselo podľa článku 5 ods. 2 RERF dôjsť najneskôr 16. decembra 2005.

35 Navyše je potrebné uviesť, že verejné dlhopisy vydané portugalským štátom vo vlastníctve daňovníkov, ktorí mali záujem na zvýhodnenom daňovom zaobchádzaní, museli v súlade článkom 6 ods. 4 a 5 RERF ostať vo vlastníctve týchto daňovníkov počas obdobia najmenej troch rokov od dátumu podania dodatočného daňového priznania, nezávisle od dátumu ich nadobudnutia, inak by uvedení daňovníci museli zaplatiť

rozdiel medzi sumou zodpovedajúcou uplatneniu všeobecnej sadzby dodatočného zdanenia a sumou zaplatenou na základe zvýhodnenej sadzby, zvýšený o zodpovedajúce kompenzačné úroky zvýšené o 5 percentuálnych bodov.

36 Ako uviedol generálny advokát v bode 49 svojich návrhov, k úplnému uplatneniu zvýhodneného daňového zaobchádzania dochádza až po uplynutí trojročného obdobia od podania dodatočného daňového priznania, teda najskôr od konca júla 2008 a najneskôr do 16. decembra 2008.

37 Treba uviesť, že článok 6 ods. 5 RERF poskytoval členskému štátu možnosť uplatniť po skončení obdobia platnosti RERF všeobecnú sadzbu 5 % zvýšenú o kompenzačné úroky na daňovníkov, ktorí predali verejné dlhopisy vydané portugalským štátom, ktorých vlastníctvo odôvodňovalo uplatnenie osobitnej 2,5 % sadzby počas obdobia troch rokov uvedeného v článku 6 ods. 4 RERF. Portugalská republika preto mala až do 16. decembra 2008 možnosť uplatniť rozdielne zaobchádzanie na daňovníkov, ktorí predali verejné dlhopisy vydané portugalským štátom, v porovnaní s daňovníkmi, ktorí si ponechali takéto cenné papiere. Preto je namieste konštatovať, že táto možnosť naďalej existovala v okamihu uplynutia lehoty stanovenej na dosiahnutie súladu s odôvodneným stanoviskom.

38 Z toho vyplýva, že sporný režim naďalej spôsoboval účinky aj na konci lehoty uloženej v odôvodnenom stanovisku.

39 Na pojednávaní Portugalská republika v podstate tvrdila, že Komisia jej nevytýka, že uložila povinnosť držať počas troch rokov verejné dlhopisy vydané portugalským štátom, na základe ktorých došlo k uplatneniu zvýhodnenej sadzby dodatočného zdanenia, ale sa obmedzuje na to, že ju žiada, aby zvýhodnené zaobchádzanie rozšírila aj na

držiteľov cenných papierov vydaných inými členskými štátmi alebo inými zmluvnými štátmi Dohody o EHP. Podľa žalovaného členského štátu však dotknutá povinnosť nepredstavuje zvýhodnenie, ale bremeno pre dotknutých daňovníkov.

40 Treba však uviesť, že táto argumentácia Portugalskej republiky sa nezdá byť relevantná pre určenie, či sporný režim prestal, alebo neprestal mať účinky ku koncu lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku.

41 Navyše je potrebné pripomenúť, že Komisia je povinná aj bez návrhu a vo všeobecnom záujme dbať na dodržiavanie práva Únie členskými štátmi a konštatovať existenciu eventuálnych nesplnení povinností, ktoré z neho vyplývajú, s cieľom zániku týchto nesplnení povinností (pozri rozsudky z 1. februára 2001, Komisia/Francúzsko, C-333/99, Zb. s. I-1025, bod 23, a z 2. júna 2005, Komisia/Grécko, C-394/02, Zb. s. I-4713, bod 15). V prejednávanej veci sa Komisia oprávnene obmedzuje na navrhnutie Súdnemu dvoru, aby konštatoval uvádzané nesplnenie povinnosti a aby uložil Portugalskej republike povinnosť ukončiť uvedené nesplnenie povinnosti, a to bez toho, aby jej na rozdiel od toho, čo tvrdí tento členský štát, uložil povinnosť konkrétne konať s cieľom opätovného zavedenia rovnosti zaobchádzania, ktorá bola údajne porušená.

42 Vzhľadom na všetky predchádzajúce skutočnosti bez toho, aby Súdny dvor musel rozhodnúť o tvrdení Komisie, podľa ktorého daňové znevýhodnenie osôb, na ktoré sa nemohlo uplatniť zvýhodnené daňové zaobchádzanie, v porovnaní s osobami, ktoré mali túto možnosť, predstavoval trvalý účinok sporného režimu, je potrebné konštatovať, že tento režim naďalej spôsoboval účinky k dátumu relevantnému pre posúdenia prípustnosti žaloby, v dôsledku čoho sa námietka neprípustnosti založená na bezpredmetnosti žaloby musí zamietnuť.

O veci samej

Argumentácia účastníkov konania

43 Komisia vytýka Portugalskej republike, že porušila článok 56 ES a článok 40 Dohody o EHP tým, že v rámci RERF zaviedla zvýhodnené zaobchádzanie, pokiaľ ide o verejné dlhopisy vydané portugalským štátom.

44 Komisia uvádza, že na základe článkov 2 a 6 RERF sa 5 % sadzba uplatňujúca sa na hodnotu finančných aktív uvedených v dodatočnom daňovom priznaní znížila na 2,5 %, pokiaľ ide buď o finančné aktíva spočívajúce v cenných papieroch portugalského štátu, alebo o iné finančné aktíva, ktorých hodnota by bola reinvestovaná do uvedených cenných papierov pred dátumom podania uvedeného priznania.

45 Hoci Komisia nespochybňuje možnosť uplatnenia zvýhodneného zaobchádzania na verejné dlhopisy vydané štátmi, domnieva sa, že nižšia sadzba zdanenia, ktorá sa uplatňuje výlučne na dodatočne zdanené finančné aktíva v podobe cenných papierov portugalského štátu, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES zakazuje, keďže daňovníci, na ktorých sa mohol uplatniť RERF, boli odradení od ponechania si dodatočne zdanených finančných aktív v iným formách než v cenných papieroch portugalského štátu. Vnútroštátny daňový predpis, ktorý by mohol odrádzať daňovníkov od investovania v iných členských štátoch, však predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ES, s odkazom na rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y (C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 70). Podľa Komisie takéto obmedzenie nemožno odôvodniť na základe článku 58 ods. 1 ES.

46 Na podporu svojho tvrdenia sa Komisia odvoláva na rozsudok zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98, Zb. s. I-4071, body 43 a 44). Niet objektívneho odôvodnenia pre uplatnenie dvoch sadzieb dodatočného zdanenia v prípade, keď majú všetci dotknutí daňovníci rovnaké postavenie charakterizované vôľou dodatočného zosúladenia svojho daňového postavenia.

47 Komisia vo svojej replike ďalej uvádza, že smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369) neumožňuje odôvodniť priznanie zvýhodneného zaobchádzania, pokiaľ ide o cenné papiere vydané portugalským štátom.

48 Portugalská republika sa domnieva, že sporný režim je odôvodnený sledovaným cieľom všeobecného záujmu, ktorý spočíva v boji proti daňovým únikom a podvodom. V tomto kontexte odkazuje na článok 58 ods. 1 písm. b) ES, pričom spresňuje, že sporný režim spĺňa tiež požiadavky odseku 3 uvedeného článku, a odvoláva sa tiež na význam pojmu naliehavé dôvody všeobecného záujmu, pričom v tomto ohľade odkazuje na rozsudok z 15. júla 2004, Lenz (C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 27).

49 Portugalská republika pripomína, že RERF bol zavedený s cieľom dodatočného zdanenia finančných aktív, ktoré neboli zdanené v Portugalsku. V tomto kontexte zaplatenie sumy zodpovedajúcej uplatneniu sadzby 2,5 % alebo 5 % skutočne predstavovalo „cenu zosúladenia“ daňovej situácie dotknutých osôb. Táto daň mala formu kompenzačnej náhrady umožňujúcej zánik daňových povinností voči portugalskému štátu, pokiaľ ide o finančné aktíva, ktoré boli predmetom daňového priznania.

50 Táto funkcia odškodnenia odôvodňuje stanovenie zníženej ceny dodatočného zdanenia výlučne v prípadoch cenných papierov portugalského štátu, keďže v kontexte RERF sa vzhľadom na zánik daňových povinností týkajúcich sa dotknutých finančných

aktív brali do úvahy práve daňové príjmy tohto členského štátu. Portugalský štát teda nepriamo usporiadal daňové príjmy, ktoré mu prináležali.

51 Navyše perspektíva zníženia sadzby dane by mohla vyvolať všeobecnejšie pristúpenie do RERF, čo by prispelo k účinnejšiemu boju proti daňovým podvodom a únikom.

52 Sporný režim je teda zlučiteľný s právom Únie a primeraný sledovanému cieľu, pretože bol obmedzený na úzko vymedzenú kategóriu cenných papierov a v žiadnom prípade nevyvolal rozdelenie trhov.

53 Portugalská republika sa opiera aj o smernicu 2003/48. Keďže táto smernica pripustila uvedený druh rozlišovania pre obchodovateľné dlhopisy vydávané verejnou správnou, v rámci prijímania RERF sa teda tiež považovalo za legitímne priznať zvýhodnené zaobchádzanie cenným papierom vydaným portugalským štátom.

Posúdenie Súdnym dvorom

— O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

54 Je potrebné pripomenúť, že opatrenia stanovené členským štátom, ktoré môžu odradiť jeho rezidentov od uzatvárania zmlúv o pôžičke alebo od investovania v iných členských štátoch, predstavujú obmedzenia pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ES

(pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 10; zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 26, ako aj zo 14. októbra 1999, Sandoz, C-439/97, Zb. s. I-7041, bod 19).

55 V prejednávanej veci je však nesporné, že daňovníci, ktorí vlastnia verejné dlhopisy vydané portugalským štátom, majú nárok na zvýhodnené daňové zaobchádzanie podľa článku 6 ods. 1 RERF na rozdiel od daňovníkov, ktorí vlastnia verejné dlhopisy vydané inými členskými štátmi. Kým totiž poslední uvedení museli zaplatiť sumu zodpovedajúcu sadzbe 5 % z hodnoty finančných aktív uvedených vo svojich dodatočných daňových priznaniach, daňovníci, ktorí investovali do verejných dlhopisov vydaných portugalským štátom, podliehali v zodpovedajúcej časti len zníženej sadzbe 2,5 %. Navyše v súlade s článkom 6 ods. 2 RERF sa táto znížená sadza uplatňovala tiež na všetky ďalšie priznané finančné aktíva, ak ich hodnota bola reinvestovaná do cenných papierov portugalského štátu v okamihu podania dodatočného daňového priznania.

56 Sporný režim teda stanovoval rozdielne zaobchádzanie podľa toho, či daňovníci vlastnili verejné dlhopisy vydané portugalským štátom alebo verejné dlhopisy vydané inými členskými štátmi, a to v neprospech druhej kategórie daňovníkov. V dôsledku toho je takéto rozlišovanie spôsobilé odradiť daňovníkov od investovania do verejných dlhopisov vydaných inými členskými štátmi alebo od ponechania si takýchto cenných papierov.

57 Z toho vyplýva, že sporný režim predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ods. 1 ES v zásade zakazuje.

— O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu kapitálu

58 Je potrebné preskúmať, či takto konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť objektívne odôvodnené legitímnymi záujmami uznanými právom Únie.

59 Ako už Súdny dvor opakovane rozhodol, voľný pohyb kapitálu môže byť obmedzený vnútroštátnou právnou úpravou len v prípade, že je odôvodnená jedným z dôvodov uvedených v článku 58 ES alebo naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu v zmysle judikatúry Súdneho dvora (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. júna 2002, Komisia/Portugalsko, C-367/98, Zb. s. I-4731, bod 49, a zo 14. februára 2008, Komisia/Španielsko, C-274/06, bod 35).

60 Je nesporné, že ciele boja proti daňovým podvodom a únikom, ktoré uvádza Portugalská republika, môžu odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o boj proti daňovým únikom, rozsudok z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 39, a pokiaľ ide o boj proti daňovým podvodom, rozsudok z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 55).

61 Navyše je však potrebné, aby obmedzenie voľného pohybu kapitálu bolo vhodné na zaručenie dosiahnutia týchto cieľov a nešlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 57).

62 V tomto ohľade treba konštatovať, že aj za predpokladu, že dodatočné zdanenie zavedené RERF mohlo vo všeobecnosti prispieť k dosiahnutiu cieľa boja proti daňovým podvodom a únikom, zdá sa, že sporný režim zavedením rozdielneho zaobchádzania

s verejnými dlhopismi vydanými portugalským štátom v porovnaní s verejnými dlhopismi vydanými ostatnými členskými štátmi nerešpektuje tieto požiadavky.

63 Treba totiž pripomenúť, že tento režim v rámci uvedeného dodatočného zdanenia predpokladal uplatnenie rôznej sadzby dodatočného zdanenia v závislosti od toho, či priznané finančné aktíva boli verejnými dlhopismi vydanými portugalským štátom, alebo verejnými dlhopismi vydanými inými členskými štátmi, hoci ostatné predpisy RERF uplatňujúce sa na daňovníkov, ktorí chceli zosúladiť svoju daňovú situáciu, sa ako také uplatňovali nezávisle od štátu pôvodu finančných aktív.

64 Čo sa týka tvrdenia Portugalskej republiky, podľa ktorého je tento rozdiel v sadzbách dodatočného zdanenia odôvodnený skutočnosťou, že platba sumy zodpovedajúcej uplatneniu takejto sadzby predstavuje kompenzačnú náhradu, ktorá by v podstate mohla byť vyššia pre dodatočne zdanené investície do cenných papierov vydaných inými členskými štátmi, toto tvrdenie by v skutočnosti predstavovalo, ako to zdôraznil generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, snahu odôvodniť opatrenie obmedzujúce voľný pohyb kapitálu sledovaním cieľa hospodárskej povahy, a to náhrady straty daňových príjmov dotknutého členského štátu.

65 V tomto ohľade stačí pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry výlučne hospodársky cieľ nemôže odôvodňovať obmedzenie základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. apríla 1998, Decker, C-120/95, Zb. s. I-1831, bod 39; Verkooijen, už citovaný, bod 48, a z 8. júla 2010, Komisia/Portugalsko, C-171/08, Zb. s. I-6817, bod 71).

66 Pokiaľ ide o tvrdenie Portugalskej republiky, podľa ktorého smernica 2003/48 umožňuje odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s obchodovateľnými dlhopismi vydanými

verejnou správou a takýmito cennými papiermi vydanými súkromnými osobami, treba konštatovať, že aj za predpokladu, že by uvedená smernica povoľovala zavedenie takéhoto rozdielneho zaobchádzania, neodôvodňovalo by to rozdielne zaobchádzanie s cennými papiermi rovnakej povahy, konkrétne v prejednávanej veci verejnými dlhopismi vydanými portugalským štátom a verejnými dlhopismi vydanými inými členskými štátmi.

67 Z toho vyplýva, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu vyplývajúce zo sporného režimu nemožno odôvodniť dôvodmi uvádzanými Portugalskou republikou.

68 Keďže ustanovenia článku 40 Dohody o EHP majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES (pozri rozsudky z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 33, a zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko, C-562/07, Zb. s. I-9553, bod 67), všetky predchádzajúce úvahy možno za okolností tejto žaloby prebrať *mutatis mutandis* na uvedený článok 40.

69 Preto sa musí žaloba, ktorú podala Komisia, považovať za dôvodnú.

70 V dôsledku toho treba konštatovať, že Portugalská republika si tým, že v rámci RERF zavedeného zákonom č. 39-A/2005 stanovila zvýhodnené daňové zaobchádzanie pre verejné dlhopisy vydávané výlučne portugalským štátom, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP.

O trovách

71 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Portugalskú republiku na náhradu trov konania a Portugalská republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Portugalská republika si tým, že v rámci výnimočného režimu dodatočného zdanenia finančných aktív nenachádzajúcich sa na portugalskom území k 31. decembru 2004 („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português en 31 de Dezembro de 2004“) zavedeného zákonom č. 39-A/2005 z 29. júla 2005 stanovila zvýhodnené daňové zaobchádzanie v prípade verejných dlhopisov vydávaných výlučne portugalským štátom, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ES a článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.**

2. **Portugalská republika je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy