SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 7. aprila 2011*

V zadevi C-20/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 15. januarja 2009,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in A. Caeiros, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Portugalski republiki, ki jo zastopajo L. Inez Fernandes, C. Guerra Santos in J. Menezes Leitão, zastopniki,

tožena stranka,

* Jezik postopka: portugalščina.

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadžiev, A. Rosas (poročevalec), U. Lõhmus, sodniki, in P. Lindh, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. maja 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 17. junija 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Portugalska republika s tem, da je v okviru popravka davka, uvedenega z zakonom št. 39-A/2005 z dne 29. julija 2005 (Diário da República I, serija A, št. 145, z dne 29. julija 2005), določila ugodnejše davčno obravnavanje samo za obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES in člena 40 Sporazuma

o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP)

Pravni okvir

Sporazum EGP

2 Člen 40 Sporazuma EGP določa:

„V okviru določb tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s prebivališčem v državah članicah [Evropske skupnosti] ali državah [Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA)], ter nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena."

3 Navedena priloga XII z naslovom „Prosti pretok kapitala" se sklicuje na Direktivo Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) [člen je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo] (UL L 178, str. 5).

Nacionalno pravo

4 Posebna ureditev za popravek davka na premoženje, ki na dan 31. decembra 2004 ni na portugalskem ozemlju („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004“, v nadaljevanju: PUPD), je bila določena z zakonom št. 39-A/2005.

5 Člen 1 PUPD določa:

„[PUPD] se uporablja za premoženje, ki ni na portugalskem ozemlju na dan 31. decembra 2004, v obliki vlog, potrdil o vlogah, prenosljivih vrednostnih papirjev in drugih finančnih instrumentov, vključno z zavarovalnimi policami dejavnosti življenjskega zavarovanja, vezanimi na investicijske sklade, in zavarovanji s kapitalizacijo dejavnosti življenjskega zavarovanja.“

6 V skladu s členom 2(1) PUPD lahko njegove ugodnosti uporabljajo fizične osebe, ki imajo premoženje iz člena 1.

7 Člen 2(2) PUPD določa:

„Za namene te ureditve morajo zavezanci:

(a) oddati napoved za popravek davka, predvideno v členu 5;

(b) plačati znesek, ki se obračuna z uporabo splošne 5-odstotne stopnje na vrednost premoženja, kot je navedena v napovedi iz odstavka 1.“

8 Člen 5 PUPD določa :

„1. Napoved za popravek davka, ki jo določa člen 2(2)(a), mora biti v obliki, potrjeni z uredbo ministrstva za finance, in ji je treba priložiti dokumente, ki dokazujejo lastništvo in deponiranje ali registracijo premoženja, na katero se nanaša.

2. Napoved za popravek davka je treba vložiti do 16. decembra 2005 pri Banco de Portugal ali drugi banki s sedežem na Portugalskem.

3. Plačilo iz člena členu 2(2)(b) mora biti opravljeno pri institucijah iz odstavka 2 [tega člena] hkrati z vložitvijo napovedi iz odstavka 2(a) [navedenega člena 2] ali v 10 delovnih dneh od datuma prejema navedene napovedi.

4. Bančne institucije posrednice prijavitelju ob plačilu izdajo dokument, ki se glasi na ime in ki dokazuje vložitev napovedi in ustrezno plačilo.

5. V mejah tega zakona napoved za popravek davka nikakor ne more biti uporabljena kot indic ali element, ki bi se upošteval v kakšnem davčnem, kazenskem ali prekrškovnem postopku, banke posrednice pa morajo zagotavljati zaupnost pridobljenih informacij.

6. Če vložitev napovedi in plačilo nista izvedena neposredno pri Banco de Portugal, mora banka posrednica posredovati Banco de Portugal to napoved in kopijo dokaznega dokumenta v 10 delovnih dneh od dneva vložitve napovedi.

7. V primeru iz odstavka 6 mora banka posrednica prejete zneske prenesti na Banco de Portugal v 10 delovnih dneh po plačilu."

9 Člen 6 PUPD določa:

„1. Če je celotno premoženje ali del premoženja, ki je predmet napovedi za popravek davka, v obliki obveznic portugalske države, se stopnja iz člena 2(2)(b) prepolovi za obračun teh obveznic.

2. Znižanje stopnje, določeno v prejšnjem odstavku, se uporablja tudi za drugo premoženje v primeru ponovnih naložb v obveznice portugalske države v vrednosti tega premoženja do datuma predložitve napovedi za popravek davka.

3. V primeru delnih ponovnih naložb se znižanje stopnje nanaša le na vrednost premoženja, ki je bilo ponovno vloženo.

4. Obveznice portugalske države, ki jih ureja režim iz tega člena, morajo ostati v prijaviteljevi lasti najmanj tri leta po datumu vložitve napovedi za popravek davka ne glede na datum pridobitve.

5. Če se najkrajše obdobje lastništva, določeno v prejšnjem odstavku, ne upošteva, je treba plačati razliko do zneska davka, obračunanega po stopnji iz člena 2(2)(b), povišano za pripadajoče obresti, povečane za 5 odstotnih točk."

Predhodni postopek

10 Komisija je po prijavi Portugalski republiki 19. decembra 2005 poslala pisni opomin, v katerem je presodila, da ta država članica ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES in člena 40 Sporazuma EGP, ker je v okviru PUPD za popravek davka na premoženje, ki je v obliki obveznic portugalske države ali ki je bilo znova naloženo v obveznice portugalske države najpozneje do datuma vložitve napovedi za popravek davka, uporabila ugodnejšo stopnjo (v nadaljevanju: sporna ureditev).

11 Portugalska republika je z dopisom z dne 27. februarja 2006 predhodno opozorila na vprašanje prenehanja veljavnosti PUPD. Po mnenju te države članice bi bilo treba, glede na to, da je PUPD – in s tem sporna ureditev – že prenehal veljati in ni bil obnovljen, ugotoviti, da je bil opomin brezpredmeten, ker zakonodaja, ki povzroča

zatrjevano neizpolnitev obveznosti, ne obstaja več. Kar zadeva vsebino, navedena država članica meni, da ni mogoče ugotoviti nikakršne nezdružljivosti s pravom Unije in da je bila sporna ureditev vsekakor upravičena z razlogi v splošnem interesu, ki jih priznava pravo Unije, zlasti s ciljem boja proti davčni utaji in davčnemu izogibanju.

12 Ker Komisija s tem odgovorom ni bila zadovoljna, je 11. maja 2007 na Portugalsko republiko naslovila obrazloženo mnenje, s katerim je nasprotovala upoštevnosti predhodnega opozorila na vprašanje glede prenehanja veljavnosti PUPD in tej državi članici očitala ugodnejše davčno obravnavanje obveznic javnega dolga, ki jih je sama izdala. Komisija je pozvala Portugalsko republiko, naj v dveh mesecih od prejema tega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim.

13 Ker je Portugalska republika pri odgovoru na obrazloženo mnenje ohranila svoje prejšnje stališče, se je Komisija odločila vložiti to tožbo.

Tožba

Dopustnost

14 Portugalska republika meni, da je tožba, ki jo je vložila Komisija, nedopustna iz dveh razlogov. Prvič, obstajala naj bi neskladnost med pisnim opominom in omenjenim obrazloženim mnenjem, navedenima v točkah 10 in 12 te sodbe. Drugič, ker PUPD in torej sporna ureditev nista več v veljavi, naj bi bila ta tožba brezpredmetna.

Ugovor nedopustnosti, ki se nanaša na neskladnost med pisnim opominom in obrazloženim mnenjem

– Trditve strank

15 Portugalska republika trdi, da je Komisija šele v obrazloženem mnenju, poslanem 11. maja 2007, torej po koncu veljavnosti sporne ureditve leta 2005, razložila, da je do zatrjevane neizpolnitve prišlo zaradi ugodnejšega obravnavanja obveznic portugalske države, ne v primerjavi z drugim premoženjem, kot je bilo navedeno v pisnem opominu, poslanim 19. decembra 2005, ampak zgolj v primerjavi z obveznicami javnega dolga drugih držav članic in drugih držav pogodbenic Sporazuma EGP. Predmet neizpolnitve v navedenem obrazloženem mnenju naj torej ne bi bil v skladu s tistim, ki je bil naveden v pisnem opominu.

16 Komisija meni, da ni nikakršne neskladnosti med pisnim opominom in obrazloženim mnenjem glede predmeta zatrjevane neizpolnitve. Trdi, da je po tem, ko je Portugalska republika v odgovoru na ta pisni opomin predstavila svoje argumente, natančneje obrazložila svoje očitke v obrazloženem mnenju, ne da bi kakorkoli spremenila očitke, navedene v navedenem pisnem opominu. Očitki, ki so predmet te tožbe, naj bi vsekakor že bili vsebovani v pisnem opominu.

– Presoja Sodišča

17 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je namen predhodnega postopka dati državi članici priložnost, prvič, da izpolni obveznosti iz prava Unije in, drugič, da učinkovito

uveljavi razloge obrambe zoper očitke Komisije (glej zlasti sodbe z dne 10. maja 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-152/98, Recueil, str. I-3463, točka 23; z dne 5. novembra 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-476/98, Recueil, str. I-9855, točka 46, in z dne 8. aprila 2008 v zadevi Komisija proti Italiji, C-337/05, ZOdl., str. I-2173, točka 19).

18 Pravilnost tega postopka pomeni bistveno jamstvo, ki ga želi zagotavljati PDEU, ne le za varstvo pravic zadevne države članice, temveč tudi za zagotovitev, da bo v morebitnem sodnem postopku predmet spora jasno opredeljen (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 46, in sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi Komisija proti Italiji, C-442/06, ZOdl., str. I-2413, točka 22).

19 Iz tega izhaja, da je cilj pisnega opomina po eni strani omejiti predmet spora in dati državi članici, ki je pozvana, naj predloži svoja stališča, potrebne podatke za pripravo obrambe ter ji po drugi strani omogočiti, da uskladi svoje predpise, preden se zadeva predloži Sodišču (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Nemčiji, točka 47, in Komisija proti Italiji, točka 22).

20 Poleg tega je treba prav tako opozoriti, da če mora obrazloženo mnenje vsebovati skladen in natančen prikaz razlogov, ki so Komisijo prepričali, da zadevna država članica ni izpolnila obveznosti iz Pogodbe, za pisni opomin ne veljajo tako stroge zahteve glede natančnosti, zato mora pisni opomin nujno vsebovati le prvi strnjen povzetek očitkov. Torej Komisiji nič ne preprečuje, da ne bi obrazloženem mnenju podrobneje prikazala očitkov, ki jih je splošneje že navedla v pisnem opominu (glej zlasti sodbe z dne 31. januarja 1984 v zadevi Komisija proti Irski, 74/82, Recueil, str. 317, točka 20; z dne 28. marca 1985 v zadevi Komisija proti Italiji, 274/83, Recueil, str. 1077,

točka 21, in z dne 6. novembra 2003 v zadevi Komisija proti Španiji, C-358/01, Recueil, str. I-13145, točka 29).

21 V obravnavanem primeru je bilo s pisnim opominom Portugalski republiki omogočeno, da se seznani z naravo očitkov, ki so bili naslovljeni nanjo, s čimer ji je bila dana možnost obrambe. Res je, da je Komisija v pisnem opominu primerjala ugodnejše obravnavanje obveznic javnega dolga portugalske države v primerjavi z vsem drugim premoženjem, ki je navedeno v PUPD, medtem ko je v obrazloženem mnenju primerjala zgolj navedene obveznice z obveznicami javnega dolga drugih držav članic in drugih držav pogodbenic Sporazuma EGP. Vendar kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 21 sklepnih predlogov, navedeno premoženje tvori splošnejšo kategorijo od tiste, ki jo predstavljajo obveznice javnega dolga, ki jih izdajajo države, in tako vsekakor vključuje slednjo.

22 V obrazloženem mnenju je Komisija tako le pojasnila očitke, ki so bili že predstavljeni v pisnem opominu. S tem je omejila predmet spora na drugačno obravnavanje obveznic javnega dolga portugalske države v primerjavi z obveznicami javnega dolga, ki so jih izdale druge države članice in druge države pogodbenice Sporazuma EGP, ne da bi navedeni predmet razširila (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 1999 v zadevi Komisija proti Italiji, C-365/97, Recueil, str. I-7773, točka 25, in po analogiji sodbo z dne 18. maja 2006 v zadevi Komisija proti Španiji, C-221/04, ZOdl. str. I-4515, točka 33).

23 Zato je treba ugovor nedopustnosti zaradi neskladnosti med pisnim opominom in obrazloženim mnenjem, ki ga navaja Portugalska republika, zavrniti.

Ugovor nedopustnosti, ki se nanaša na brezpredmetnost tožbe

– Trditve strank

24 Portugalska republika trdi, da je tožba nedopustna, ker je brezpredmetna. PUPD naj bi bil uporabljen časovno zelo omejeno, pri čemer je takšna omejenost bistvena za dosego cilja, ki ga PUPD zasleduje, to je spodbuditi zavezance, da spontano uredijo svoj davčni položaj.

25 Tožba zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES naj bi bila nedopustna, kadar kršitev obveznosti, ki izhaja iz prava Unije, ne obstaja več ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju. Ravno do tega naj bi prišlo v obravnavanem primeru, saj naj sporne ureditve s koncem leta 2005 ne bi bilo več mogoče uporabljati. Uporaba te ureditve je bila namreč pogojena s plačilom zneska, dolgovanega za popravek davka, kar je bilo v skladu s členom 5(2) in (3) PUPD treba storiti v desetih delovnih dneh po vložitvi napovedi za popravek davka, kar pa je bilo treba storiti najpozneje do 16. decembra 2005.

26 V obravnavanem primeru naj ne bi šlo za nikakršen trajen položaj. Celotno plačilo višjega ali nižjega zneska naj bi bilo namreč dejanje, storjeno v trenutku. Osebe, ki niso mogle izkoristiti ugodnejšega davčnega obravnavanja, naj v trenutku izvršitve plačila zneska, obračunanega po stopnji, kot jo določa PUPD, ne bi bile več v finančno manj ugodnem položaju. Ravno ta trenutek je bil pravno relevanten za preverjanje, ali je zatrjevana neizpolnitev že prenehala učinkovati pred potekom roka, določenega v obrazloženem mnenju.

27 Portugalska republika se v oporo svoji trditvi med drugim sklicuje na točko 73 sodbe z dne 4. maja 2006 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-508/03, ZOdl., str. I-3969), v skladu s katero je tožba zaradi neizpolnitve obveznosti nedopustna zaradi brezpredmetnosti, kadar neizpolnitve obveznosti na dan, ko se izteče rok iz obrazloženega mnenja, ni več.

28 Komisija v nasprotju s tem meni, da je ta tožba dopustna.

29 Meni, da Portugalska republika ni prostovoljno naredila konca zatrjevani neizpolnitvi, da bi ponovno vzpostavila zakonito stanje. PUPD ni več veljal, ker je bila ta ureditev od začetka in po svoji naravi začasna. Postopek za neizpolnitev obveznosti naj bi bilo mogoče začeti, da bi se ugotovilo, ali država članica ni izpolnila svojih obveznosti, tudi kadar sporno stanje ne obstaja več, če še vedno obstaja interes za ta postopek. Komisija meni, da takšen interes lahko še vedno obstaja, zlasti kadar so učinki začasnega ukrepa trajni. Osebe, ki niso mogle izkoristiti ugodnejšega davčnega obravnavanja, naj bi ostale v finančno manj ugodnem položaju v primerjavi z osebami, ki so to možnost imele. Učinek naj bi bil trajen, ker se ohranja, čeprav ni ponavljajoč.

30 Na obravnavi je Komisija dodala, da se trajnost učinkov sporne ureditve kaže v dodatnemu elementu, to je v obveznosti, naloženi lastnikom obveznic javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, ki želijo izkoristiti ugodnejšo stopnjo popravka, kot jo določa PUPD, da v skladu s členom 6(4) PUPD te obveznice obdržijo še najmanj tri leta po vložitvi napovedi za popravek davka.

Presoja Sodišča

31 Najprej je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso obstoj neizpolnitve obveznosti treba presojati glede na položaj države članice ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju (glej zlasti sodbi z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Italiji, C-525/03, ZOdl., str. I-9405, točka 14, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-456/05, ZOdl., str. I-10517, točka 15).

32 V obravnavanem primeru se je rok za uskladitev z obrazloženim mnenjem, ki je bil v tem mnenju določen Portugalski republiki, iztekel julija 2007.

33 Treba je torej preveriti, ali je na ta dan sporna ureditev še vedno učinkovala (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji z dne 27. oktobra 2005, točka 16; Komisija proti Španiji z dne 18. maja 2006, točka 25, in Komisija proti Nemčiji z dne 6. decembra 2007, točka 16).

34 V zvezi s temi iz PUPD izhaja, da je bila njegova uporaba pogojena s plačilom dolgovanega zneska za popravek davka, kar je bilo treba storiti v desetih delovnih dneh po vložitvi napovedi za popravek davka. V skladu s členom 5(2) PUPD je bilo to napoved treba oddati najpozneje do 16. decembra 2005.

35 Poleg tega je treba poudariti, da morajo v skladu s členom 6(4) in (5) PUPD obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država in ki so v lasti zavezancev, ki so hoteli izkoristiti ugodnejše davčno obravnavanje, ostati v lasti teh zavezancev najmanj tri leta od datuma vložitve napovedi za popravek davka, ne glede na datum njihove

pridobitve, sicer morajo navedeni zavezanci plačati razliko med zneskom, obračunanim po splošni stopnji popravka, in zneskom, ki je bil plačan na podlagi ugodnejše stopnje, povišano za pripadajoče obresti, povečane za 5 odstotnih točk.

36 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 49 sklepnih predlogov, so bile koristi iz ugodnejšega davčnega obravnavanja v celoti pridobljene šele po izteku treh let od vložitve napovedi za popravek davka, to je najprej konec julija 2008 in najpozneje 16. decembra 2008.

37 Dodati je treba, da je člen 6(5) PUPD tej državi članici dal možnost, da po prenehanju veljavnosti PUPD za zavezance, ki so odsvojili obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, katerih posest je upravičevala uporabo posebne stopnje 2,5 % v obdobju treh let iz člena 6(4) PUPD, uporabi splošno 5-odstotno stopnjo, povečano za obresti. Tako je Portugalska republika do 16. decembra 2008 imela možnost drugače obravnavati zavezance, ki so odsvojili obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, v primerjavi s tistimi, ki so te obveznice obdržali. Ugotoviti je torej treba, da je bilo to možnost še vedno mogoče uporabiti ob izteku roka, določenega za uskladitev z obrazloženim mnenjem.

38 Iz tega izhaja, da je sporna ureditev učinkovala tudi po izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju.

39 Portugalska republika je na obravnavi v bistvu trdila, da ji Komisija ne očita, da je določila obveznost neodsvojitve obveznic javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, v obdobju treh let, kar je imelo za posledico uporabo ugodnejše stopnje davčnega popravka, ampak od nje zahteva le, naj ugodnejše obravnavanje razširi na

imetnike obveznic, ki so jih izdale druge države članice ali druge države pogodbenice Sporazuma EGP. Po mnenju tožene stranke zadevna obveznost ni ugodnost, ampak breme za zadevne zavezance.

40 Vendar je treba poudariti, da ta utemeljitev Portugalske republike ni upoštevna za ugotovitev, ali je sporna ureditev še učinkovala po izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju.

41 Poleg tega je treba opozoriti, da ima Komisija nalogo, da po uradni dolžnosti in v splošnem interesu nadzira izvajanje prava Unije s strani držav članic in da ugotavlja morebitne neizpolnitve obveznosti, ki iz njega izhajajo, da bi se te neizpolnitve odpravile (glej sodbi z dne 1. februarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-333/99, Recueil, str. I-1025, točka 23, in z dne 2. junija 2005 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-394/02, ZOdl., str. I-4713, točka 15). V obravnavanem primeru Komisija pravilno predlaga Sodišču, naj zgolj ugotovi obstoj zatrjevane neizpolnitve in Portugalsko republiko pozove, naj to neizpolnitev odpravi, ne da bi od nje zahtevala – v nasprotju s tem, kar trdi ta država članica – da na določen način ravna, da bi ponovno uvedla enako obravnavanje, ki naj bi bilo kršeno.

42 Glede na zgoraj navedeno in ne da bi bilo treba Sodišču odločiti o argumentu Komisije, da finančna neugodnost, ki bremeni osebe, ki niso mogle izkoristiti ugodnejšega davčnega obravnavanja, v primerjavi z osebami, ki so to možnost imele, kot taka pomeni trajen učinek sporne ureditve, je treba ugotoviti, da je ta ureditev še naprej ustvarjala učinke na datum, ki se upošteva za presojo dopustnosti tožbe, zato je treba ugovor nedopustnosti, ki se nanaša na brezpredmetnost, zavrniti.

Vsebinska presoja

Trditve strank

43 Komisija očita Portugalski republiki, da je kršila člen 56 ES in člen 40 Sporazuma EGP s tem, da je v okviru PUPD določila ugodnejše davčno obravnavanje obveznic javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država.

44 Komisija poudarja, da je bila ob uporabi členov 2 in 6 PUPD 5-odstotna stopnja, ki se je uporabljala za vrednost premoženja, navedenega v napovedi za popravek davka, znižana na 2,5 % bodisi za premoženje v obliki obveznic države portugalske bodisi za drugo premoženje, če je bila njegova vrednost ponovno naložena v te obveznice pred datumom vložitve navedene napovedi.

45 Čeprav Komisija ni izpodbijala dejstva, da so obveznice javnega dolga, ki jih izdajo države, lahko deležne ugodnejšega obravnavanja, meni, da je uporaba nižje davčne stopnje za zakonsko urejeno premoženje, ki je v obliki obveznic portugalske države, omejitev prostega pretoka kapitala in je prepovedana s členom 56 ES, če so bili zavezanci, ki so lahko uporabljali PUPD, odvrnjeni od tega, da imajo zakonsko urejeno premoženje v drugih oblikah kot pa v obliki obveznic portugalske države. Nacionalna davčna določba, ki zavezance odvrača od naložb v druge države članice, pa naj bi v skladu s sodbo z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 70) pomenila omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 56 ES. Komisija meni, da taka omejitev ne more biti upravičena na podlagi člena 58(1) ES.

46 Komisija se v oporo svoji trditvi sklicuje na sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točki 43 in 44). Uporabe dveh različnih stopenj popravka naj ne bi bilo mogoče objektivno upravičiti, če so vsi zadevni zavezanci v enakem položaju, za katerega je značilna pripravljenost zakonsko urediti svoj davčni položaj.

47 Komisija v repliki dodaja, da na podlagi Direktive Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38) ni mogoče upravičiti predpisanega ugodnejšega obravnavanja glede obveznic, ki jih je izdala portugalska država.

48 Portugalska republika meni, da sporno ureditev upravičuje zasledovani cilj v splošnem interesu, ki je boj proti davčnim utajam in izogibanju davkom. V zvezi s tem se sklicuje na člen 58(1)(b) ES, pri čemer pojasnjuje, da sporna ureditev izpolnjuje zahteve iz odstavka 3 navedenega člena, in na pojem nujnih razlogov v splošnem interesu ter v zvezi s tem navaja sodbo z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točka 27).

49 Portugalska republika opozarja, da je bil PUPD uveden s ciljem popravka davka na premoženje, ki se je na Portugalskem izognilo obdavčitvi. V tem smislu naj bi plačilo zneska obračunanega po 2,5- ali 5-odstotni stopnji v resnici delovalo kot „strošek ureditve“ davčnega položaja zadevnih oseb. Delovalo naj bi kot nadomestilo, ki naj bi omogočilo ugasnitev davčnih obveznosti proti portugalski državi glede premoženja, ki je bilo predmet napovedi.

50 Ta odškodninska funkcija naj bi upravičevala, da so znižani stroški popravka določeni le za obveznice portugalske države, kajti v okviru PUPD so bili upoštevani davčni prihodki te države članice zaradi ugaslih davčnih obveznosti v povezavi z zadevnim

premoženjem. Portugalska država naj bi tako posredno razpolagala z davčnimi prihodki, ki ji pripadajo.

51 Poleg tega naj bi bilo z znižano stopnjo mogoče doseči širšo uporabo PUPD, kar naj bi pripomoglo k učinkovitejšemu boju proti davčnim utajam in izogibanju davkom.

52 Sporna ureditev naj bi torej bila v skladu s pravom Unije in sorazmerna z zasledovanim ciljem, saj je bila jasno omejena na kategorijo premoženja določenih obveznic in naj v nobenem primeru ne bi povzročila segmentacije trgov.

53 Portugalska republika se prav tako sklicuje na Direktivo 2003/48. Z njo je bilo tako razlikovanje dopuščeno za prenosljive dolžniške vrednostne papirje, ki jih izda javna uprava, zato naj bi se ob pripravi PUPD štelo za zakonito določiti tudi ugodnejše obravnavanje za obveznice, ki jih je izdala portugalska država.

Presoja Sodišča

– Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

54 Spomniti je treba, da so ukrepi, ki jih sprejme država članica, da bi svoje rezidente odvrnila od najemanja posojil v drugih državah članicah ali od naložb v druge države članice, omejitve prostega pretoka kapitala v smislu člena 56 ES (glej v tem smislu

sodbe z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson et Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 10; z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer, C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 26, in z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Sandoz, C-439/97, Recueil, str. I-7041, točka 19).

55 V obravnavanem primeru je gotovo, da so zavezanci, lastniki obveznic javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, lahko bili ugodneje davčno obravnavani v skladu s členom 6(1) PUPD v primerjavi z zavezanci, lastniki obveznic javnega dolga, ki so jih izdale druge države članice. Medtem ko so namreč zadnjenavedeni morali plačati znesek, obračunan po 5-odstotni stopnji glede na vrednost premoženja, navedeno v napovedi za popravek davka, je za zavezance, ki so vložili v obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, veljala znižana stopnja 2,5 % za del premoženja, ki se nanaša na njih. Poleg tega se je v skladu s členom 6(2) PUPD ta znižana stopnja enako uporabljala za vsako drugo prijavljeno premoženje, če je bila njegova vrednost ponovno vložena v obveznice portugalske države ob vložitvi napovedi za popravek davka.

56 Tako je sporna ureditev določala različno obravnavanje, glede na to, ali so zavezanci imeli obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, ali obveznice javnega dolga, ki so jih izdale druge države članice, ki je bilo manj ugodno za drugo kategorijo zavezancev. Tako različno obravnavanje zato lahko zavezance odvrača od tega, da vlagajo v obveznice javnega dolga, ki so jih izdale druge države članice, ali od tega, da take obveznice obdržijo.

57 Iz tega izhaja, da je sporna ureditev omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 56(1) ES.

– Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

58 Preučiti je treba, ali je tako ugotovljeno omejitev pretoka kapitala mogoče objektivno upravičiti na podlagi legitimnih interesov, ki jih priznava pravo Unije.

59 Kot je Sodišče že večkrat presodilo, prosti pretok kapitala ne more biti omejen z nacionalno ureditvijo, razen če je ta upravičena z razlogi, navedenimi v členu 58 ES ali z nujnimi razlogi v splošnem interesu v smislu sodne prakse Sodišča (glej v tem smislu sodbi z dne 4. junija 2002 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-367/98, Recueil, str. I-4731, točka 49, in z dne 14. februarja 2008 v zadevi Komisija proti Španiji, C-274/06, točka 35).

60 Res je, da cilji boja proti davčnim utajam in davčnemu izogibanju, na katere se sklicuje Portugalska republika, lahko upravičijo omejitev prostega pretoka kapitala (glej v tem smislu, v zvezi z bojem proti izogibanju davkom, sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 39, in v zvezi z bojem proti davčnim utajam sodbo z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 55).

61 Vendar mora omejitev prostega pretoka kapitala omogočiti zagotavljanje uresničevanja teh ciljev in ne sme prekoračiti okvirov, ki so potrebni za njihovo doseganje (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji z dne 19. novembra 2009, točka 57).

62 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da tudi ob domnevi, da je popravek davka, ki ga je uvedel PUPD, lahko v splošnem smislu prispeval k uresničitvi ciljev boja proti davčni utaji in davčnemu izogibanju, sporna ureditev, ki določa drugačno obravnavanje za

obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, v primerjavi s tistimi, ki so jih izdale druge države članice, ne spoštuje teh zahtev.

63 Opozoriti je namreč treba, da je ta ureditev v okviru navedenega popravka davka določala uporabo drugačne stopnje popravka glede na to, ali so prijavljeno premoženje tvorile obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, ali obveznice javnega dolga, ki so jih izdale druge države članice, čeprav so se druga pravila iz PUPD, ki so se uporabljala za zavezance, ki so želeli zakonsko urediti svoj davčni položaj, uporabljala neodvisno od države izvora premoženja.

64 Glede argumenta Portugalske republike, da je bilo to razlikovanje v stopnji popravka upravičeno z dejstvom, da plačilo zneska, ki ustreza uporabi takšne stopnje, pomeni nadomestilo, ki je lahko višje za zakonsko urejene naložbe v obveznice javnega dolga, ki so jih izdale druge države članice, je ta trditev, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 89 sklepnih predlogov, v resnici poskus, da se ukrep, ki omejuje prosti pretok kapitala, upraviči s sledenjem ekonomskemu cilju, ki je nadomestiti izgubo davčnih prihodkov zadevne države članice.

65 V zvezi s tem zadostuje spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso zgolj ekonomski cilj ne more upravičiti omejitve temeljne svoboščine, ki je zagotovljena s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo z dne 28. aprila 1998 v zadevi Decker, C-120/95, Recueil, str. I-1831, točka 39; zgoraj navedeno sodbo Verkooijen, točka 48, in sodbo z dne 8. julija 2010 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-171/08, ZOdl., str. I-6813, točka 71).

66 Glede argumenta Portugalske republike, da je Direktiva 2003/48 upravičila različno obravnavo prenosljivih dolžniških vrednostnih papirjev, ki jih izda javna uprava, in

vrednostnih papirjev, ki jih izdajo pravne osebe zasebnega prava, je treba ugotoviti, da tudi ob domnevi, da navedena direktiva omogoča vzpostavitev takšnega različnega obravnavanja, to ne bi upravičilo razlike v obravnavanju vrednostnih papirjev iste vrste, v tem primeru obveznic javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, in tistih, ki so jih izdale druge države članice.

67 Iz tega izhaja, da omejitev prostega pretoka kapitala, kot izhaja iz sporne ureditve, ne more biti upravičena z razlogi, ki jih navaja Portugalska republika.

68 Ker imajo določbe člena 40 Sporazuma EGP enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe člena 56 ES (glej sodbi z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 33, in z dne 6. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Španiji, C-562/07, ZOdl., str I-9553, točka 67), v okoliščinah, kot so podane v obravnavanem primeru, vse zgoraj navedeno *mutatis mutandis* velja glede člena 40 Sporazuma EGP.

69 Zato je treba tožbo Komisije šteti za utemeljeno.

70 Ugotoviti je treba, da Portugalska republika s tem, da je v okviru PUPD, uvedene z zakonom št. 39-A/2005, določila ugodnejše davčno obravnavanje samo za obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES in člena 40 Sporazuma EGP.

Stroški

71 V skladu s členom 69(2) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Portugalski republiki naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Republika portugalska s tem, da je v okviru posebne ureditve za popravek davka na premoženje, ki ni na portugalskem ozemlju na dan 31. decembra 2004 („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não seencontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004“), uvedene z zakonom št. 39-A/2005 z dne 29. julija 2005, določila ugodnejše davčno obravnavanje samo za obveznice javnega dolga, ki jih je izdala portugalska država, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES in člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**

2. **Portugalski republiki se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi