

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 17. června 2010(1)

Věc C-20/09

Evropská komise

proti

Portugalské republice

„Nesplnění povinnosti státem – Pípušnost – Pevování úink? nesplnění povinnosti – Volný pohyb kapitálu – články 56 ES a 40 Dohody o EHP – Veřejné dluhopisy – Preferenční daňový režim“

I – Úvod

1. V projednávané věci podala Evropská komise k Soudnímu dvoru žalobu na základě článku 226 ES, kterou se domáhá, aby bylo určeno, že Portugalská republika tím, že v rámci režimu regularizace daňové situace stanovila preferenční daňový režim omezený pouze na veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (dále jen „Dohoda o EHP“).

II – Právní rámec

2. Výjimečný režim regularizace daňové situace (Regime Excepcional de Regularização Tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português, dále jen „RERF“) byl Assembleia da República přijat zákonem č. 39-A 2005 ze dne 29. července 2005, zveřejněným v Diário da República ve stejný den(2).

3. Cílem zavedení RERF byl boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a to zakotvením zásad omezeného podnikajícího opatření určeného neplatícím daňovým poplatníkům-fyzickým osobám, aby dobrovolně přistoupili k regularizaci své daňové situace, pokud ať již opomenutím nebo podvodem nepříznali k dani příjmy a zdanitelný majetek, který se nachází v zahraničí.

4. Pro uskutečnění tohoto cíle se článek 1 RERF použije na finanční aktiva ve formě vkladů, vkladových certifikátů, cenných papírů a jiných finančních nástrojů, které se nenacházejí na portugalském území. Podle článků 2 a 5 RERF jsou finanční aktiva v rámci RERF předmětem obecné sazby daně ve výši 5 % týkající se jejich hodnoty uvedené v dodatečném daňovém přiznání.

5. Podle čl. 6 odst. 1 RERF je tato obecná sazba daně 5 % snížena o polovinu, pokud jsou

finanční aktiva cennými papíry portugalského státu. Podle čl. 6 odst. 2 RERF se snížená sazba daně použije rovněž na jiná finanční aktiva, je-li jejich hodnota reinvestována do cenných papírů portugalského státu, a to do okamžiku podání dodatečného daňového přiznání.

6. Nicméně pro nárok na sníženou sazbu ve výši 2,5 % stanovenou v čl. 6 odst. 1 RERF musí cenné papíry portugalského státu zůstat podle čl. 6 odst. 4 RERF ve vlastnictví deklaranta po dobu nejméně tří let ode dne podání dodatečného daňového přiznání a nezávisle na datu jejich nabytí. Nedodržení této minimální doby má podle čl. 6 odst. 5 RERF za následek doplacení rozdílu do částky určené při použití obecné sazby daně ve výši 5 %.

7. RERF pozbyl účinnosti dne 31. prosince 2005.

III – Postup před zahájením soudního řízení

8. Na základě stížnosti a před pozbytím účinnosti RERF zaslala Komise Portugalské republice výzvu dopisem ze dne 19. prosince 2005. V tomto dopise měla Komise za to, že Portugalská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP, neboť použila příznivější sazbu daně na regularizaci finančních aktiv, která jsou veřejnými dluhopisy portugalského státu, nebo na hodnotu finančních aktiv, která byla reinvestována do takových cenných papírů v porovnání s regularizací finančních aktiv, která nebyla investována do veřejných dluhopisů portugalského státu, a to do okamžiku podání dodatečného daňového přiznání.

9. Dne 27. února 2006 odpověděla portugalská vláda na výzvu dopisem. Úvodem portugalská vláda zpochybnila trvalý charakter výtek formulovaných Komisí, neboť tvrzené nesplnění povinností vyplývajících z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP podle jejího názoru již neexistovalo. Krom toho měla portugalská vláda za to, že RERF neporušuje právo Společenství. Sporný zákonný režim je každopádně odvodněn obecným zájmem, a sice bojem proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

10. Komise, jelikož nebyla s touto odpovědí spokojena, vydala dopisem ze dne 11. května 2007 v souladu s článkem 226 ES odvodněné stanovisko, ve kterém vyzvala Portugalskou republiku, aby ve lhůtě dvou měsíců od doručení uvedeného stanoviska splnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP.

11. Portugalská vláda setrvala na svém postoji vyjádřeném v odpovědi na výzvu dopisem.

IV – Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastnic řízení

12. Za těchto podmínek Komise návrhem na zahájení řízení došlým kanceláři Soudního dvora dne 15. ledna 2009 podala projednávanou žalobu.

13. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

- určil, že Portugalská republika tím, že v rámci režimu regularizace daňové situace stanovila na základě zákona č. 39-A/2005 preferenční daňový režim omezený pouze na veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o EHP;

- uložil Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

14. Portugalská republika navrhuje, aby Soudní dvůr žalobu zamítl a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

15. Účastnice řízení byly vyslechnuty na jednání, které se konalo dne 11. května 2010.

V – Právní analýza

A – K přípustnosti žaloby

1. Argumenty účastníků řízení

16. Portugalská republika ve své obhajobě uvádí, že žaloba je nepřípustná ze dvou důvodů. Zaprvé Portugalská republika tvrdí, že žaloba pro nesplnění povinnosti nesmí být prohlášena za přípustnou, jestliže předpokládané porušení skončilo dlouho před uplynutím lhůty stanovené v odvodném stanovisku (v daném případě více než rok a půl dříve), neboť zákon č. 39-A/2005, který zavedl RERF, pozbyl účinnosti dne 31. prosince 2005. Žaloba je tedy nepřípustná z důvodu bezpředmětnosti. Zadruhé podle žalovaného členského státu není předmět nesplnění povinnosti uplatnitelný v odvodném stanovisku shodný s předmětem výzvy dopisem. Komise totiž vysvětlila až v odvodném stanovisku, že tvrzené nesplnění povinnosti spočívalo v preferenčním zacházení s veřejnými dluhopisy vydanými portugalským státem nikoliv ve srovnání s ostatními finančními aktivy, jak bylo uvedeno ve výzvě dopisem, ale pouze ve srovnání s veřejnými dluhopisy jiných členských států.

17. Komise všechna tato tvrzení odmítá a tvrdí, že žaloba je zcela přípustná. Co se týče předmětu žaloby, Komise uvádí, že zde stále existuje zájem na pokračování v řízení. Tvrdí, že v projednávané věci a na rozdíl od judikatury uvedené portugalskou vládou(3) jednala včas, což *a contrario* umožní Soudnímu dvoru prohlásit projednávanou žalobu za přípustnou. Mimoto účinky RERF přetrvávají, neboť osoby, jež nemohly využít výhodnější daňový režim, zůstávají finančně znevýhodněny ve vztahu k osobám, které tuto možnost měly. Na jednání Komise dodala, že účinky sporného zákona lze prokázat dalším poznatkem vycházejícím z povinnosti osob povinných k dani, jež jsou držiteli veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem a chtějí využít sazby daně (v rámci regularizace) 2,5 %, ponechat si v souladu s článkem 6 odst. 4 RERF tyto cenné papíry po dobu nejméně tří let po podání jejich dodatečného daňového přiznání. Pokud jde o tvrzený nesoulad mezi výzvou dopisem a odvodným stanoviskem, vytýkaná skutečnost uvedená v odvodném stanovisku není než upřesněním vytýkané skutečnosti uvedené ve výzvě dopisem. Tato vytýkaná skutečnost již byla nutně obsažena ve výzvě dopisem. Nejedná se tedy žádným způsobem o změnu předmětu uvedené vytýkané skutečnosti.

2. Posouzení

a) Ke druhé námitce nepřípustnosti, vycházející z nesouladu mezi výzvou dopisem a odvodným stanoviskem

18. Především mám za to, že druhá námitka nepřípustnosti žaloby vznesená Portugalskou republikou a vycházející z nesouladu mezi výzvou dopisem a odvodným stanoviskem, musí být jednoznačně zamítnuta.

19. V tomto ohledu je třeba připomenout rozdíl mezi těmito dvěma písemnostmi předkládanými během postupu před zahájením soudního řízení. Podle judikatury Soudního dvora musí odvodné stanovisko podle článku 226 ES obsahovat souvislé a podrobné vyložení důvodů, které vedly Komisi k přesvědčení, že dotyčný stát nesplnil některou z povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy ES. Naproti tomu výzva nemůže podléhat stejným právním požadavkům na přesnost, neboť může spočívat pouze v prvním stručném shrnutí vytýkaných skutečností. Nic proto Komisi nebrání, aby v odvodném stanovisku upřesnila vytýkané skutečnosti, které již obecněji uplatnila ve výzvě dopisem(4).

20. V projednávané věci Komise nepopírá, že zatímco výzva dopisem srovnávala preferenční zacházení s veřejnými dluhopisy portugalského státu vzhledem ke všem ostatním finančním aktivám, uvádělo odvodné stanovisko pouze srovnání uvedených dluhopisů s veřejnými dluhopisy vydanými jinými členskými státy.

21. To však nic nemění na skutečnosti, že pojem „finanční aktiva“ je pojmem obecnějším než pojem „veřejné dluhopisy“, a nutně tedy zahrnuje i tento druhý pojem. Odvodné stanovisko vydané v projednávané věci je tedy pouze upřesněním vytýkaných skutečností uvedených ve výzvě dopisem, či dokonce zcela legitimním omezením předmětu nesplnění povinnosti(5). Předmět nesplnění povinnosti tak nebyl v odvodném stanovisku změněn, ale byl podrobnější, či dokonce už zaměřený, ve smyslu judikatury uvedené výše v bodě 19 tohoto stanoviska.

b) K první námitce nepřipustnosti, vycházející z neexistence trvalého porušení Smlouvy a Dohody o EHP

22. Odpověď na první námitku nepřipustnosti vyvolává podle mého názoru daleko více obtíží a vede k přezkoumání judikatury týkající se nepřipustnosti žaloby pro nesplnění povinnosti podané proti dočasným vnitrostátním opatřením, tedy problematice, kterou jsem již dříve zkoumal ve stanoviscích ve věci Komise v. Řecko(6) a Komise v. Německo(7).

23. Připomínám, že úkol Komise v rámci řízení podle článku 226 ES jí zejména opravuje k tomu, aby zajistila určení existence eventuálních nesplnění povinností, které vyplývají z práva Společenství, za účelem jejich ukončení(8).

24. Kromě toho se existence nesplnění povinnosti musí posuzovat v souladu s článkem 226 ES a podle judikatury vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odvodném stanovisku(9). Jak již uvedl generální advokát Lenz ve věci Komise v. Itálie(10), neexistuje žádný právní zájem na tom, aby Soudní dvůr určil porušení Smlouvy, jestliže toto porušení bylo ukončeno před uplynutím lhůty stanovené v odvodném stanovisku vydaném Komisí(11).

25. Toto řešení se samozřejmě použije tehdy, když k ukončení údajného porušení práva Společenství vede zásah dotčeného členského státu ve smyslu, který je v souladu s odvodným stanoviskem.

26. Soudní dvůr tak zamítl jako nepřipustnou žalobu pro nesplnění povinnosti, v níž se dotčenému členskému státu vytýkalo, že přijal více legislativních opatření, u nichž se po ověření Soudního dvora u účastníků sporu ukázalo, že byla zrušena před uplynutím lhůty stanovené v odvodném stanovisku vydaném Komisí(12).

27. Tak tomu nicméně není v projednávané věci. Ustanovení RERF nebyla totiž formálně zrušena a Portugalská republika nezasáhla, aby vyhověla odvodnému stanovisku před uplynutím lhůty stanovené odvodným stanoviskem.
28. V projednávané věci je nesporné, že zákon č. 39-A/2005 pozbyl účinnosti dne 31. prosince 2005, tedy dlouho před koncem lhůty stanovené v odvodném stanovisku ze dne 11. května 2007.
29. V důsledku toho je třeba ověřit, zda údajné porušení článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP vyvolávalo, jak tvrdí Komise, po uplynutí této lhůty nadále právní účinky.
30. Judikatura Soudního dvora není v tomto ohledu jednoznačná a liší se podle dotčených oblastí, přičemž některé rozsudky vyžadují, aby sporná ustanovení nadále vyvolávala právní účinky, zatímco jiné se touto podmínkou ani nezabývají.
31. Mezi posledně jmenovanými mohou upoutat pozornost rozsudky vydané v oblasti rybolovných kvót, ve kterých bylo vícero žalob pro nesplnění povinnosti prohlášeno za přípustné, zatímco Komise zahájila postup před zahájením soudního řízení po skončení sporných ročních rybářských sezón(13). Ve výše uvedené věci Komise v. Francie se Francouzská republika dovolávala nepřípustnosti žaloby pro nesplnění povinnosti zvláště z důvodu, že se tato žaloba týkala rybářských sezón, které trvaly více než deset let před podáním této žaloby, tedy nesplnění povinnosti, které již nebylo možné odstranit(14).
32. S ohledem na tuto argumentaci Soudní dvůr nejprve připomněl, že Komisi nepřísluší prokazovat právní zájem na podání žaloby, dále že Komisi přísluší posoudit vhodnost podání žaloby proti členskému státu, tedy zejména zvolit okamžik, kdy zahájí řízení o nesplnění povinnosti, a konečně že Komise není povinna v rámci článku 226 ES dodržovat určitou lhůtu k podání žaloby(15).
33. Je třeba uvést, že Soudní dvůr tedy ani neověřil, zda tvrzené porušení trvalo k datu uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku, přestože taková se zdála být skutečná výtká Francouzské republiky týkající se přípustnosti žaloby. Namísto toho spočívají úvahy Soudního dvora výlučně na těchto argumentech uvedených v předcházejícím bodě tohoto stanoviska.
34. Tyto úvahy však neposkytují dostatečnou odpověď na námitku nepřípustnosti, která byla vznesena Francouzskou republikou a vycházela v podstatě ze skutečnosti, že nesplnění povinnosti, které jí bylo vytýkáno, již bylo ukončeno.
35. Nejprve je totiž třeba uvést, že se jak nesporné uznání prostoru pro uvážení Komise pro podání žaloby pro nesplnění povinnosti, tak neexistence jakékoli povinnosti prokázat právní zájem na podání žaloby nijak neshodují s problematikou trvalého charakteru nesplnění povinnosti nebo s problematikou pokračování jeho právních účinků v případě jednorázového nesplnění povinnosti vyplývající z práva Společenství; zatímco existence prostoru pro uvážení přiznaného Komisi a neexistence povinnosti prokázat právní zájem na podání žaloby se týkají subjektivních práv Komise, existence porušení k datu uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku je objektivní podmínkou přípustnosti, která musí být předem konstatována Soudním dvorem, a případně i bez návrhu(16). Krom toho judikatura, která požaduje prokázání právního zájmu Komise na podání žaloby v rámci řízení o nesplnění povinnosti, se použije pouze tehdy, když bylo tvrzené porušení odstraněno po uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku(17), a nikoli před jejím uplynutím.
36. Dále nepovažuji za relevantní odkazy na rozsudky Komise v. Německo(18) a Komise v.

Itálie(19), které učinil Soudní dvůr v bodě 24 výše uvedeného rozsudku ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie, aby otevřel prostor pro uvážení, který přísluší Komisi, pokud jde o výběr okamžiku pro podání žaloby pro nesplnění povinnosti.

37. Ve uvedených rozsudcích Komise v. Německo a Komise v. Itálie, na které Soudní dvůr odkazuje, byly námitky nepřijatelnosti uplatněné žalovanými členskými státy rozdílné od námitek uplatněných francouzskou vládou ve výše uvedeném rozsudku ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie. V první věci německá vláda zpochybnila přijatelnost žaloby tvrzením, že vyhovnění odvodnému stanovisku probíhalo, že podáním žaloby byla porušena zásada legitimního očekávání a že je tato žaloba v rozporu s jednáními probíhajícími v Radě Evropské unie(20). Ve druhé věci se Italská republika dovolávala zejména porušení práva na obhajobu, když tvrdila, že Komise zahájila neprávem druhé řízení týkající se protiprávního jednání, které v zásadě obsahovalo stejné vytýkané skutečnosti jako vytýkané skutečnosti uvedené v žalobě pro nesplnění povinnosti podané již dříve proti Italské republice(21). Pokud je přitom možné porozumět přístupu Soudního dvora založenému na existenci prostoru pro uvážení Komise, pokud jde o výběr okamžiku pro podání žaloby pro nesplnění povinnosti za okolností, které byly právně popsány, nemůže být takový přístup rozšířen na situaci, kdy se – stejně jako ve výše uvedeném rozsudku ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie – námitka nepřijatelnosti uplatněná žalovaným státem týká trvání porušení Smlouvy po uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku.

38. Domnívám se tedy, že v projednávané věci není vhodné následovat směr judikatury týkající se rybolovných kvót, který byl právně analyzován(22).

39. Naproti tomu navrhuji, aby se Soudní dvůr inspiroval judikaturou, ostatně obsáhlejší, rozvinutou v jiných oblastech, podle které Soudní dvůr posoudí přijatelnost žaloby pro nesplnění povinnosti na základě přezkoumání otázky, zda ke dni uplynutí lhůty stanovené pro vyhovnění odvodnému stanovisku vyvolává tvrzené porušení práva Společenství, které podle všeho skončilo, nadále právní úkony.

40. Tato judikatura má svůj původ v oblasti veřejných zakázek. Soudní dvůr v této souvislosti prohlásil žaloby Komise pro nesplnění povinnosti za nepřijatelné, jelikož smlouvy, při jejichž uzavření byla údajně porušena příslušná ustanovení sekundárního práva Společenství, nebyly po uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku zcela splněny, a tedy vyvolávaly nadále právní úkony(23). Žaloby pro nesplnění povinnosti byly naopak prohlášeny za nepřijatelné, jestliže tyto smlouvy již vyčerpaly všechny své právní úkony(24) nebo jestliže vnitrostátní usnesení umožňující zadávání zakázek v případech, s nimiž směrnice o „veřejných zakázkách“ nepočítaly, pozbylo „veškeré účinnosti“(25).

41. Tento směr judikatury byl rovněž rozšířen na jiné oblasti.

42. Soudní dvůr tak odkázal na uvedené rozsudky, pokud jde o přezkoumání přijatelnosti žaloby pro nesplnění povinnosti týkající se jednak(26) provedení směrnice Rady 85/337/EHS ze dne 27. června 1985 o posuzování vlivů některých veřejných a soukromých záměrů na životní prostředí(27) a jednak(28) dodržování ustanovení směrnice Rady 92/43/EHS ze dne 21. května 1992 o ochraně přírodních stanovišť, volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin(29).

43. V nedávné době Soudní dvůr rovněž uplatnil tuto judikaturu ve výše uvedeném rozsudku ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo, který se týkal porušení svobody usazování psychologů v Německu(30).

44. Především této věci byla otázka, zda jsou slučitelná s článkem 43 ES vnitrostátní přechodná ustanovení, která vyhraďují možnost vykonávat činnost v režimu péče hrazené z

povinného zdravotního pojištění pouze psychoterapeutům, kteří po stanovenou dobu vykonávali činnost v některém regionu Německa v rámci německého povinného zdravotního pojištění, a tuto možnost nepřiznávají psychoterapeutům, kteří svou činnost vykonávali po stejnou dobu mimo Německo v rámci povinného zdravotního pojištění jiného členského státu. Německá vláda popírala trvalý charakter tvrzeného porušení svobody usazování, neboť Komise vydala odvodné stanovisko více než dva roky po uplynutí doby platnosti přechodných ustanovení.

45. V odpovědi na tuto námitku nepřipustnosti Soudní dvůr poté, co uvedl, že mu v souladu s judikaturou přísluší ověřit, zda v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odvodném stanovisku, „sporná právní úprava stále vyvolávala právní úinky“(31), konstatoval, že nemožnost použití sporných přechodných ustanovení na psychoterapeuty, kteří během sledovaného období nevykonávali svou činnost v Německu, není časově omezená, má trvalou povahu a trvá zejména i po uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku(32). Soudní dvůr proto zamítl námitku nepřipustnosti uplatňnou německou vládou, když upřesnil, že v den rozhodný pro posouzení připustnosti žaloby pro nesplnění povinnosti sporná přechodná ustanovení nadále vyvolávala právní úinky(33).

46. Tato judikatura se mi zdá být soudržná a v souladu s cílem článku 226 ES, který spočívá v poskytnutí možnosti členským státům vyhovět odvodnému stanovisku a obecněji povinnostem, které pro ně vyplývají z práva Společenství, v době uplynutí lhůty stanovené v tomto stanovisku(34). členský stát přitom může mít prospěch z takové situace pouze tehdy, pokud ke dni stanovenému v odvodném stanovisku existuje reálná možnost, že tento stát ukončí tvrzené nesplnění povinnosti, včetně jeho právních úinky, a to změnou svého chování *lato sensu*.

47. Jsem tudíž toho názoru, že v projednávané věci je třeba v souladu s tímto směrem judikatury přezkoumat, zda RERF stále vyvolával právní úinky i po uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku.

48. V tomto ohledu připomínám, že zákon č. 39-A/2005 pozbyl účinnosti dne 31. prosince 2005 a lhůta stanovená v odvodném stanovisku pro vyhovění tomuto stanovisku naproti tomu uplynula v červenci 2007.

49. Rovněž je třeba uvést, že podle čl. 6 odst. 4 RERF musí veřejné dluhopisy vydané portugalským státem, držené portugalskými daňovými poplatníky využívajícími dotčeného preferenčního režimu, zůstat ve vlastnictví deklaranta po dobu nejméně tří let ode dne podání dodatečného daňového přiznání a nezávisle na datu jejich nabytí, jinak by byl deklarant povinen zaplatit rozdíl mezi preferenční a obecnou sazbou daně. Krom toho muselo být dodatečné daňové přiznání v souladu s čl. 5 odst. 2 RERF podáno do 16. prosince 2005. V důsledku toho se tedy nárok na preferenční zacházení mohl zcela realizovat až po uplynutí lhůty tří let od podání dodatečného daňového přiznání, to znamená nejdříve na konci července 2008 a nejpozději dne 16. prosince 2008.

50. Z toho zcela jasně vyplývá, že v červenci 2007, tedy v okamžiku uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku, RERF stále vyvolával právní úinky. Portugalská republika navíc měla k tomuto datu stále reálnou možnost vyhovět odvodnému stanovisku, například znovuzavedením jednotné sazby daně použitelné na veškeré veřejné dluhopisy vydané členskými státy a státy Evropského sdružení volného obchodu (ESVO), které jsou smluvními stranami Dohody o EHP.

51. Zastávám názor, že okolnost, že RERF vyvolával nadále právní úinky i po pozbytí účinnosti zákona č. 39-A/2005, je potvrzena možností přiznanou portugalskému daňovému orgánu použít obecnou sazbu daně ve výši 5 % na osoby povinné k dani, které převedly veřejné dluhopisy vydané portugalským státem během tříletého období uvedeného v čl. 6 odst. 4 RERF.

Tato možnost, podmíněná převodem dotčených cenných papírů, totiž do jisté míry umožňuje portugalskému daňovému orgánu zmírnit – aťkoli způsobem dílčím a omezeným – úinky vytýkaného nesplnění povinnosti po 31. prosinci 2005 tím, že napraví v konkrétních případech rovnost zacházení mezi osobami povinnými k dani podle toho, zda jsou držiteli cenných papírů vydaných portugalským státem, nebo jinými členskými státy (nebo státy ESVO, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP). Pouhá existence této možnosti zásahu ve prospěch portugalského daňového orgánu dlouho po 31. prosinci 2005, která si zachovává svou aktuálnost i v okamžiku uplynutí lhůty stanovené pro vyhovnění odvodněnému stanovisku, tedy podle mého názoru dále podepírá tvrzení, že nárok na preferenční daňový režim nebyl zcela vyčerpán ke dni pozbytí účinnosti zákona č. 39-A/2005.

52. Konečně se mi nezdá, že by mohl obstát argument Portugalské republiky uvedený na jednání, jehož podstata tkví v tom, že vytýkané nesplnění povinnosti nezahrnuje tříletou lhůtu, po kterou je třeba si ponechat cenné papíry vydané Portugalskou republikou, neboť se Komise omezuje na žádost, aby Portugalská republika rozšířila preferenční zacházení na držitele cenných papírů jiných členských států než Portugalska, zatímco doba, po kterou je třeba si ponechat cenné papíry, uložená osobám povinným k dani, které jsou držiteli veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem, nepředstavuje zvýhodnění, ale naopak znevýhodnění uvedených osob.

53. Nezávisle na tom, zda doba, po kterou je třeba si ponechat dotčené cenné papíry, je pro dotčené osoby povinné k dani zvýhodněním, či nikoliv, není argument Portugalské republiky relevantní pro přezkoumání, zda zákon č. 39-A/2005 vyčerpal, či nevyčerpal veškeré své úinky v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odvodněném stanovisku, za účelem ověření přípustnosti žaloby. Vytýkané nesplnění povinnosti se rovněž vztahuje na tento zákon jako celek, aniž je tudíž vyloučen čl. 6 odst. 4 a 5 RERF.

54. Mimoto připomínám, že řízení o nesplnění povinnosti má objektivní povahu a směřuje k určení nesplnění povinností vyplývajících ze Smlouvy. Toto řízení tedy Komisi nedovoluje, aby uložila členskému státu povinnost jednat tím či oním způsobem. Podle mého názoru tedy Portugalská republika nemůže argumentovat tím, že se Komise v řízení zahájeném proti ní omezila pouze na žádost rozšířit preferenční zacházení vyhrazené držitelům veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem na držitele takových dluhopisů vydaných jinými členskými státy. V projednávaném případě se Portugalská republika nemohla zmýlit ohledně skutečnosti, že se Komise musela omezit jen na výzvu k ukončení nerovnosti v zacházení, kterou zjistila v postupu před zahájením soudního řízení a která podle ní porušovala ustanovení Smlouvy. Portugalská republika tedy měla k dispozici prostor pro uvážení dostatečný k tomu, aby změnila chování vytýkané v odvodněném stanovisku tak, aby obnovila údajně porušenou rovnost zacházení, a to i po pozbytí účinnosti zákona č. 39-A/2005 v období, kdy stále vyvolával právní úinky(35).

55. Za těchto okolností navrhuji Soudnímu dvoru, aby zamítl námitku nepřipustnosti uplatněnou Portugalskou republikou, a tudíž prohlásil projednávanou žalobu za přípustnou.

c) Podpírné k výsněmu jednání Komise

56. Kdyby však Soudní dvůr nesouhlasil s návrhem prohlásit projednávanou žalobu za přípustnou z důvodu, že RERF stále vyvolával právní úinky v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odvodněném stanovisku, náleželo by mu rozhodnout o tvrzení Komise, podle kterého by pro uznání přípustnosti žaloby bylo dostačující konstatovat, že Komise započala konat výas.

57. V tomto ohledu se Komise na základě výkladu *a contrario* odvolává na výše uvedený rozsudek ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie(36) vydaný v oblasti zadávání veřejných zakázek, ve kterém Soudní dvůr prohlásil žalobu pro nesplnění povinnosti za nepřipustnou zvláště z důvodu, že Komise jednak nejednala výas, aby zabránila prostřednictvím postupu, které

má k dispozici, tomu, aby vytýkané nesplnění povinnosti vyvolalo úinky, a jednak ani neuplatnila existenci okolností, které by jí zabránily ukončit postup před zahájením soudního řízení stanovený v článku 226 ES před tím, než porušení předpisů přestalo existovat(37).

58. Komise tedy v projednávané věci tvrdí, že jednala včas, a proto je třeba prohlásit její žalobu za přípustnou.

59. Mám za to, že je třeba přijmout tezi obhajovanou Komisí právě proto, že situace v projednávané věci naprosto odpovídá případu, který jsem uvedl v bodě 54 mého stanoviska ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Komise v. Nemecko(38).

60. Jak jsem v zásadě uvedl v daném bodě výše uvedeného stanoviska, skutečnost, že žaloba pro nesplnění povinnosti byla podána po uplynutí doby platnosti vnitrostátního opatření, které rovněž přestalo vyvolávat právní úinky, nebrání Soudnímu dvoru prohlásit žalobu pro nesplnění povinnosti podanou proti takovému opatření za přípustnou, pokud je zřejmé, že Komise nedisponovala dostatečným časem k tomu, aby dokončila jednotlivé etapy postupu před zahájením soudního řízení do doby, kdy opatření již přestalo vyvolávat právní úinky. Prohlášení nepřijetí žaloby by totiž v takové situaci vedlo k tomu, že by skutečnost, že vytýkané nesplnění povinností bylo „konzumováno“, měla pro daný členský stát příznivé následky, a to i přesto, že Komise nemohla jednat před ukončením existence nesplnění povinností a tak zamezit tomu, aby přisobilo úinky, a *fortiori* jestliže Komise učinila vše pro to, aby jednala včas.

61. V projednávané věci jednala Komise podle mého názoru včas, neboť RERF jednak zůstal v platnosti přibližně jen 5 měsíců, jednak Komise zaslala výzvu dopisem již před pozbytím účinnosti zákona č. 39-A/2005.

62. Pokud jde o první bod, je jistě možné si teoreticky představit, jak uvedla Portugalská republika na jednání, že Komise mohla provést celý postup před zahájením soudního řízení ve lhůtě pěti měsíců, které předcházely pozbytí účinnosti zákona č. 39-A/2005.

63. Nicméně je také známo, že Komise podléhá podle judikatury povinnosti poskytnout členským státům přiměřenou lhůtu pro odpověď na výzvu dopisem a pro vyhovnutí odvodnému stanovisku a že posouzení přiměřenosti délky této lhůty musí být provedeno v závislosti na veškerých okolnostech konkrétního případu. Soudní dvůr má za to, že velmi krátké lhůty mohou být odvodněny zvláštními okolnostmi, zejména tam, kde existuje naléhavá potřeba napravit porušení práva nebo kde si je dotčený členský stát plně vedom názoru Komise dlouho před tím, než je zahájeno řízení(39).

64. Přitom s ohledem na omezený rozsah vytýkaného nesplnění povinnosti a s ohledem na skutečnost, že Komise byla informována o přijetí sporného zákona až v září 2005, je jen obtížně myslitelné, že by projednávaná věc mohla splnit podmínky této judikatury rozvinuté v kontextu takových citlivých a závažných případů, jako je odmítnutí francouzských orgánů ukončit embargo na britské hovězí maso(40) nebo zadávání veřejných zakázek značného rozsahu na území jednoho členského státu(41).

65. Co se týče druhého bodu, považuji za nutné poznamenat, že situace v projednávaném případě se v tomto ohledu zřetelně odlišuje od situace ve výše uvedené věci Komise v. Nemecko(42), ve které Komise zahájila postup před zahájením soudního řízení téměř dva roky poté, co přechodná ustanovení pozbyla účinnosti(43).

66. S ohledem na tyto okolnosti by bylo podle mého názoru třeba prohlásit žalobu za přípustnou již z důvodu, že Komise podala žalobu včas.

1. Argumenty účastníků řízení

67. Komise má za to, že ustanovení RERF představují omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 ES a čl. 40 Dohody o EHP. Osoby povinné k dani využívající RERF jsou podle Komise odrazovány od toho, aby svá regularizovaná finanční aktiva držely v jiné formě než ve formě veřejných dluhopisů portugalského státu. Komise sice nijak nepopírá, že se na veřejné dluhopisy může vztahovat příznivější zacházení, avšak konkrétním problémem v projednávané věci je otázka, zda může vnitrostátní ustanovení upřednostňovat veřejné dluhopisy vydané jediným členským státem. Komise je tak toho názoru, že použití nižší daňové sazby pouze na ta regularizovaná finanční aktiva, která jsou veřejnými dluhopisy portugalského státu, představuje diskriminační omezení pohybu kapitálu.

68. Komise má na základě rozsudku ve věci Verkooijen(44) za to, že neexistuje žádné objektivní odvodnění rozdílu mezi preferenční sazbou daně ve výši 2,5 % a obecnou sazbou daně ve výši 5 %, jelikož situace osob povinných k dani je stejná. Krom toho ani zpráva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)(45) uplatněnou portugalskou vládou ve své žalobní odpovědi, ani směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb(46) neumožňují odvodnit preferenční zacházení přiznané veřejným dluhopisům vydaným portugalským státem.

69. Portugalská vláda má za to, pokud bude žaloba prohlášena za přípustnou, že preferenční zacházení vyhrazené v rámci RERF pro veřejné dluhopisy vydané portugalským státem je odvodňeno na základě čl. 58 odst. 1 písm. b) ES. V této věci spočívá odvodnění veřejným zájmem v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

70. Na podporu svého tvrzení odkazuje portugalská vláda na směrnici 2003/48. Jelikož tato směrnice připustila tento druh rozlišování pro obchodovatelné dluhové cenné papíry vydané veřejnou správou, bylo tedy v rámci přijetí RERF považováno rovněž za legitimní, aby bylo přiznáno preferenční zacházení držitelům veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem.

71. Podle portugalské vlády výše uvedené zprávy OECD dále vybízejí členské státy, které jsou smluvními stranami této organizace, k přijetí opatření na podporu dobrovolné regularizace situace daňových poplatníků, kteří umístěním prostředků v zahraničí zastírali zdanitelné příjmy ve státě svého bydliště.

72. Portugalská vláda má konečně za to, že sporný zákonný režim je legitimní, přičemž připomíná, že RERF se vztahoval na daňovou regularizaci majetkových aktiv, která byla vyvedena do zahraničí tak, aby unikla zdanění v Portugalsku. Dotčená daň totiž skutečně fungovala jako „náklady na regularizaci“ finanční situace. Tato daň měla formu odvodu, který byl vyrovnáním za zánik daňové povinnosti vůči portugalskému státu ve vztahu k dotčeným aktivům.

73. Tato vyrovnávací funkce tedy odvodňuje to, aby v případě veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem byly stanoveny nižší náklady, na rozdíl od situace v souvislosti s cennými papíry všech ostatních členských států, neboť v kontextu RERF to, co bylo zohledněno, byly daňové příjmy tohoto členského státu prostřednictvím zániku příslušných daňových povinností.

2. Posouzení

a) K existenci omezení volného pohybu kapitálu

74. Jak již Soudní dvůr rozhodl, 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 pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES(47).

75. Jak v projednávané věci shrnuje Komise, a Portugalská republika to nespochybňuje, osoby povinné k dani, které jsou držiteli veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem, mohou využít preferenční daňový režim stanovený v čl. 6 odst. 1 RERF na rozdíl od osob povinných k dani, které jsou držiteli veřejných dluhopisů vydaných jinými členskými státy.

76. Zatímco poslední uvedené osoby musely v souladu s RERF zaplatit daň se základní sazbou ve výši 5 % z hodnoty finančních aktiv uvedených ve svém dodatečném daňovém přiznání, osoby povinné k dani, které investovaly do veřejných dluhopisů vydaných portugalským státem, byly povinny zaplatit daň stanovenou na základě snížené sazby ve výši 2,5 %.

77. Takové preferenční zacházení může dotýkat osoby povinné k dani odradit od držení veřejných dluhopisů vydaných jinými členskými státy, neboť se pro ně na základě RERF použije méně příznivá sazba ve výši 5 %.

78. Z výše uvedeného vyplývá, že sporné opatření představuje omezení ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

79. Jelikož se nesplňují povinnosti vztahuje také na daňové zacházení s veřejnými dluhopisy vydanými státy ESVO, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, takový dílčí závěr platí rovněž pokud jde o článek 40 uvedené Dohody, jehož právní dosah je v podstatě totožný s právním dosahem čl. 56 odst. 1 ES(48).

b) K odvodnění omezení volného pohybu kapitálu

80. Z ustálené judikatury vyplývá, že volný pohyb kapitálu může být jako základní zásada Smlouvy omezen vnitrostátní právní úpravou pouze tehdy, jestliže je taková úprava odvodněna jedním z důvodů uvedených v článku 58 ES nebo naléhavými důvody obecného zájmu, pokud neexistuje harmonizační opatření Společenství stanovící nezbytná opatření pro zajištění ochrany těchto zájmů(49).

81. Pokud takové harmonizační opatření Společenství neexistuje, přísluší každému členskému státu, aby stanovil úroveň, na jaké zamýšlí zajistit ochranu těchto legitimních zájmů, jakož i způsob jejího dosažení při dodržení Smlouvy, a zejména zásady proporcionality, podle které musí být přijatá opatření způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné(50).

82. Portugalská vláda nejprve uvádí, že směrnice 2003/48 by mohla v projednávaném případě odvodnit rozdílné zacházení s obchodovatelnými dluhovými cennými papíry vydanými veřejnou správou a s takovými cennými papíry vydanými osobami soukromého práva.

83. Tato argumentace může vzbudit pochybnosti, aťkoli není nezbytné podrobně přezkoumat ustanovení směrnice 2003/48.

84. I za předpokladu, že by uvedená směrnice stanovila rozdílné zacházení uvedené portugalskou vládou, neznamenalo by to totiž odvodnění rozdílného zacházení s cennými papíry stejného druhu, tedy v projednávané věci s veřejnými dluhopisy vydanými různými členskými státy. Taková je však přitom výtku Komise, která, jak jsem již uvedl v bodě 21 tohoto stanoviska, zůžila předmět sporu ve stadiu odvodnění stanoviska na rozdílné daňové zacházení v Portugalsku s veřejnými dluhopisy vydanými Portugalskou republikou a veřejnými dluhopisy vydanými jinými členskými státy (jakož i státy ESVO, které jsou smluvními stranami Dohody o

EHP), a nikoliv na rozdílné daňové zacházení s veřejnými dluhopisy vydanými portugalským státem a se všemi ostatními majetkovými aktivy.

85. Směrnice 2003/48 tedy nemůže být považována za zdroj inspirace pro odvodnění omezení volného pohybu kapitálu dotčeného v projednávané věci.

86. Zbývá tedy prozkoumat, zda, jak dále tvrdí portugalská vláda, boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem odvodňují uvedená omezení.

87. Je pravda, že podle judikatury Soudního dvora může výše uvedený cíl odvodnit omezení volného pohybu kapitálu(51). Je nicméně třeba, aby dotčená omezení – v projednávané věci omezení plynoucí z použití RERF – představovala nezbytná opatření, jež zabrání daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem(52).

88. Nezdá se mi, že RERF může být za takové opatření považován.

89. Portugalská vláda v tomto ohledu nijak nevysvětlila ani *a fortiori* neprokázala nezbytnost rozdílných sazeb daní pro veřejné dluhopisy vydané portugalským státem a veřejné dluhopisy vydané jinými členskými státy pro dosažení *cíle obecného zájmu, který hodlá sledovat*, zatímco ostatní pravidla RERF použitelná na osoby povinné k dani, které chtějí regularizovat svou daňovou situaci, se použijí nezávisle na místě, kde byl kapitál investován. Vysvětlení vycházející ze skutečnosti, že rozdílná sazba je v podstatě odvodňována vyrovnávacím odvodem větším pro regularizované investice do veřejných dluhopisů vydaných jinými členskými státy, se totiž podle mého názoru omezují na snahu odvodnit opatření omezující volný pohyb kapitálu cílem jasné hospodářské povahy, tedy cílem vyrovnat ztrátu daňových příjmů členského státu. Podle judikatury Soudního dvora přitom důvod hospodářské povahy dozajista nemůže odvodnit opatření, které je v rozporu s čl. 56 odst. 1 ES(53). Pokud byly uvedené osoby povinné k dani v souladu s RERF vyzvány všechny k regularizaci své situace pokud jde o daň nezaplacenou v Portugalsku, nevidím žádný důvod, proč by v případě daňového úniku měly mít nárok na preferenční zacházení pouze ty osoby, které investovaly do veřejných dluhopisů portugalského státu.

90. Konečně zprávy OECD, uvedené v bodě 68 tohoto stanoviska, nemohou být podle mého názoru uplatněny v projednávané věci. Uvedené zprávy neumožňují členským státům Evropské unie omezit svobody pohybu. Dále je velmi pochybné, že by takové zprávy, které neobsahují žádnou právní povinnost, mohly obecně vést k uložení povinnosti členským státům jednat určitým konkrétním způsobem.

91. Z výše uvedeného podle mého názoru vyplývá, že RERF představuje omezení volného pohybu kapitálu uvedené v článku 56 ES, které nelze odvodnit důvody uplatněnými portugalskou vládou.

92. Totožný závěr podle mého názoru platí, pokud jde o vytýkané porušení článku 40 Dohody o EHP.

93. Vzhledem k tomu, že se jednak dotčená situace dotýká rovněž veřejných dluhopisů vydaných státy ESVO, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, a jednak Portugalská republika nepředložila konkrétní důvody vycházející z odlišného právního kontextu, do kterého spadají omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi v porovnání s výkonem volného pohybu kapitálu uvnitř Společenství(54), který by případně mohl odvodnit preferenční daňový režim stanovený v RERF, je tímto režimem porušen rovněž článek 40 Dohody o EHP, aniž je možné jej odvodnit bojem proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

94. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby vyhověl žalobě Komise pro nesplnění povinnosti.

VI – K nákladům řízení

95. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

96. Vzhledem k tomu, že navrhuji Soudnímu dvoru, aby vyhověl žalobě, a že Komise požadovala od žalovaného státu náhradu nákladů řízení, se domnívám, že je důvodné uložit Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

VII – Závěry

97. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl následovně:

„– určil, že Portugalská republika tím, že v rámci daňové regularizace podle zákona č. 39-A/2005 ze dne 29. července 2005 stanovila preferenční daňový režim omezený na veřejné dluhopisy vydané pouze portugalským státem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP), a

– uložil Portugalské republice náhradu nákladů řízení.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – *Diário da República* I, řada A, č. 145.

3 – Rozsudek ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie (C-362/90, Recueil, s. I-2353).

4 – Viz v tomto ohledu 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); ze dne 17. září 1996, Komise v. Itálie (C-289/94, Recueil, s. I-4405, bod 16) a ze dne 6. listopadu 2003, Komise v. Španělsko, (C-358/01, Recueil, s. I-13145, bod 29).

5 – Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 9. listopadu 1999, Komise v. Itálie (C-365/97, Recueil, s. I-7773, bod 25) a ze dne 18. května 2006, Komise v. Španělsko (C-221/04, Sb. rozh. s. I-4515, bod 33).

6 – Stanovisko ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 11. září 2007 (C-237/05, Sb. rozh. s. I-8203).

7 – Stanovisko ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 6. prosince 2007 (C-456/05, Sb. rozh. s. I-10517).

8 – Viz rozsudky ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie (C-333/99, Recueil, s. I-1025, bod 23); ze dne 2. června 2005, Komise v. Řecko (C-394/02, Sb. rozh. s. I-4713, body 14 a 15) a ze dne 8. prosince 2005, Komise v. Lucembursko (C-33/04, Sb. rozh. s. I-10629, bod 65).

9 – Viz zejména rozsudky ze dne 6. března 2008, Komise v. Španělsko (C-196/07, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 25); ze dne 11. ledna 2007, Komise v. Irsko (C-183/05, Sb. rozh. s. I-137, bod 17) a ze dne 13. dubna 2000, Komise v. Lucembursko (C-348/99, Recueil, s. I-2917, bod 8).

10 – Stanovisko ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek ze dne 31. března 1992.

11 – Viz bod 11 uvedeného stanoviska.

12 – Viz rozsudek ze dne 15. ledna 2002, Komise v. Itálie (C-439/99, Recueil, s. I-305, body 15 až 17). V daném případě se jednalo o řástečnou nepřípustnost, neboť žaloba pro nesplnění povinnosti se týkala dvou regionálních zákonů v oblasti veletrhů, výstav, salonů a trhů.

13 – Viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Francie (body 22 až 26); rozsudky ze dne 25. dubna 2002, Komise v. Francie (C-418/00 a C-419/00, Recueil, s. I-3969, body 28 až 30) a ze dne 21. července 2005, Komise v. Belgie (C-149/03, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí). Je třeba poznamenat, že v poslední uvedené věci Soudní dvůr ani nepřezkoumal přípustnost žaloby pro nesplnění povinnosti podané téměř dva roky po poslední sporné rybářské sezóně.

14 – Viz bod 22 výše uvedeného rozsudku ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie.

15 – Viz body 23 až 25 rozsudku.

16 – Ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Německo tak Soudní dvůr velmi správně posoudil námitku nepřípustnosti vycházející z neexistence trvalého porušení Smlouvy nezávisle a dříve než námitku vycházející z neexistence zájmu Komise na podání žaloby.

17 – Viz rozsudek ze dne 9. července 1970, Komise v. Francie (26/69, Recueil, s. 565, body 2 až 13) a bod 12 stanoviska generálního advokáta Lenze ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie.

18 – Rozsudek ze dne 1. června 1994 (C-317/92, Recueil, s. I-2039).

19 – Rozsudek ze dne 18. června 1998 (C-35/96, Recueil, s. I-3851).

20 – Výše uvedený rozsudek ze dne 1. června 1994, Komise v. Německo (bod 2).

21 – Viz výše uvedený rozsudek ze dne 18. června 1998, Komise v. Itálie (body 21 až 31).

22 – Každopádně, pokud by se Soudní dvůr rozhodl vycházet v projednávané věci z tohoto směru judikatury, byla by žaloba pro nesplnění povinnosti přípustná, neboť tento směr judikatury nevyžaduje, aby byla prokázána existence porušení v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odvodném stanovisku.

23 – Viz zejména rozsudky ze dne 28. října 1999, Komise v. Rakousko (C-328/96, Recueil, s. I-7479, body 42 až 44); ze dne 10. dubna 2003, Komise v. Německo (C-20/01 a C-28/01, Recueil, s. I-3609, body 32 až 37); ze dne 9. září 2004, Komise v. Německo (C-125/03, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, body 12 a 13); ze dne 4. října 2007, Komise v. Itálie (C-217/06, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 21) a výše uvedený rozsudek ze dne 2. června 2006, Komise v. Řecko (body 18 a 19).

24 – Viz výše uvedený rozsudek ze dne 11. října 2007, Komise v. Řecko (body 29 až 35).

25 – Viz rozsudek ze dne 27. října 2005, Komise v. Itálie (C-525/03, Sb. rozh. s. I-9405, body 15 a 16).

26 – Rozsudek ze dne 4. května 2006, Komise v. Spojené království (C-508/03, Sb. rozh. s. I-3969, bod 73), ve kterém Soudní odkázal na výše uvedený rozsudek ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie.

27 – Úř. vřst. L 175, s. 40; Zvl. vyd. 15/01, s. 248.

28 – Výše uvedený rozsudek ze dne 18. května 2006, Komise v. Španělsko (body 23 až 26), ve kterém Soudní dvůr odkázal na výše uvedené rozsudky ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie a ze dne 27. října 2005, Komise v. Itálie.

29 – Úř. vřst. L 206, s. 7; Zvl. vyd. 15/02, s. 102.

30 – Výše uvedený rozsudek ze dne 6. prosince 2007.

31 – Bod 16 výše uvedeného rozsudku ze dne 6. prosince 2007. Soudní dvůr v tomto bodě odkazuje na tři rozsudky vyhlášené v oblasti zadávání veřejných zakázek, a sice výše uvedené rozsudky ze dne 10. dubna 2003, Komise v. Německo; ze dne 9. září 2004, Komise v. Německo a ze dne 27. října 2005, Komise v. Itálie.

32 – Bod 18 rozsudku.

33 – Bod 20 rozsudku.

34 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. prosince 2001, Komise v. Francie (C-1/00, Recueil, s. I-9989, bod 64).

35 – Skutečnost, že výrok odvodného stanoviska vytýká šlenskému státu, že vyhradil preferenční zacházení pouze držitelům cenných papírů vydaných portugalským státem, není podle mého názoru rozhodující. V rámci řízení o nesplnění povinnosti totiž Komise nemá pravomoc donutit šlenský stát ke konkrétnímu chování vůči jeho vlastním státním příslušníkům ve vnitrostátní situaci. Komise tak nemohla zpochybnit rozhodnutí portugalského zákonodárce přiznat sazbu daně ve výši 2,5 % držitelům cenných papírů vydaných portugalským státem, kteří si přejí regularizovat svoji daňovou situaci. Na základě výše uvedeného naproti tomu Komise vyzvala tento šlenský stát, aby zajistil rovné zacházení stanovené ustanoveními Smlouvy. To v žádném případě neznamená, že pro dosažení tohoto cíle a vyhovnutí odvodnému stanovisku nemůže samotný šlenský stát zpochybnit své původní rozhodnutí přiznat sazbu daně ve výši 2,5 % dotyčným portugalským daňovým poplatníkům, pokud se mu takové řešení jeví jako nejvhodnější nebo nejrealističtější.

36 – Rozsudek ze dne 31. března 1992.

37 – Viz výše uvedený rozsudek ze dne 31. března 1992. Komise v. Itálie (bod 12).

38 – Rozsudek ze dne 6. prosince 2007.

39 – Výše uvedený rozsudek ze dne 13. prosince 2001, Komise v. Francie (bod 65 a citovaná judikatura).

40 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2001.

41 – Viz rozsudek ze dne 28. října 1999, Komise v. Rakousko (C-328/96, Recueil, s. I-7479, bod 54).

42 – Rozsudek ze dne 6. prosince 2007.

43 – Viz zejména bod 56 mého výše uvedeného stanoviska ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 6. prosince 2007.

44 – Rozsudek ze dne 6. června 2000 (C-35/98, Recueil, s. I-4071, body 43 a 44).

45 – Zpráva OECD, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*, 2000, s. 19, a *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales: rapport d'étape*, 2007, s. 26.

46 – Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369.

47 – Rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson et Gustavsson (C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 10); ze dne 14. října 1999, Sandoz (C-439/97, Recueil, s. I-7041, bod 19) a ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 18).

48 – Viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko (C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33) a ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 66).

49 – Viz v tomto ohledu 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, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 35).

50 – Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. března 2000, Église de scientologie (C-54/99, Recueil, s. I-1335, bod 18); ze dne 4. června 2002, Komise v. Belgie (C-503/99, Recueil, s. I-4809, bod 45), jakož i výše uvedené rozsudky ze dne 4. června 2002, Komise v. Portugalsko (bod 49) a ze dne 14. února 2008, Komise v. Španělsko (bod 36).

51 – Viz zejména, pokud jde o boj proti daňovým únikům, výše uvedený rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (bod 39); rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, body 49 a 51) a ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 60), a pokud jde o boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, rozsudky ze dne 23. února 1995, Bordessa a další (C-358/93 a C-416/93, Recueil, s. I-361, body 21 a 22); ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další (C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Recueil, s. I-4821, bod 22), jakož i výše uvedený rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (bod 55).

52 – Viz výše uvedené rozsudky Bordessa a další (bod 21) a ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (bod 40).

53 – Viz zejména výše uvedený rozsudek Verkooijen (bod 48). Co se týče nemožnosti odvodnit vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu za účelem předcházení ztrát daňových příjmů, viz zejména rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 46 a citovaná judikatura).

54 – Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (bod 69). Na rozdíl od argumentace Italské republiky ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, Portugalská republika nikdy neuvedla, že by byl preferenční daňový režim stanovený RERF zaveden a byl nezbytný za účelem nápravy neexistence jakéhokoli mechanismu pro výměnu informací mezi daňovými orgány členských států a států ESVO, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP.