STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 25. května 2011 [1]

I – Úvod

1. Žalobou podanou dne 1. prosince 2009 se Evropská komise domáhá toho, aby bylo určeno, že Portugalská republika tím, že zdaňuje dividendy vyplácené penzijním fondům, které nejsou rezidenty na portugalském území, vyšší sazbou, než je sazba pro dividendy vyplácené penzijním fondům rezidentům, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU (dříve článek 56 ES) a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 [2] (dále jen „Dohoda o EHP“).

II – Právní rámec

2. Na základě čl. 16 odst. 1 režimu daňových výhod (Estatuto dos Beneficios Fiscais, dále jen „EBF“) jsou příjmy vyplácené penzijním fondům a obdobným subjektům, které jsou založeny a provozují činnost v souladu s portugalským právem, osvobozeny od daně z příjmu právnických osob (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, dále jen „IRC“).

3. Článek 16 odst. 4 EBF stanoví, že při nedodržení podmínek podle prvního odstavce téhož článku nevzniká nárok na stanovenou výhodu v daném rozpočtovém roce, a společnosti spravující penzijní fondy a jim obdobné subjekty včetně družstev jsou přitom primárně odpovědné za daňové dluhy z fondů či majetku, které spravují, a jsou povinny dlužné daně uhradit ve lhůtě stanovené čl. 120 odst. 1 zákoníku o dani z příjmů právnických osob (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, dále jen „CIRC“).

4. Článek 4 odst. 2 CIRC stanoví, že právnické osoby a jiné subjekty, které nemají ani sídlo, ani místo, odkud jsou skutečně řízeny, na portugalském území, podléhají IRC ohledně příjmů realizovaných na portugalském území. Článek 80 odst. 4 písm. c) CIRC upřesňuje, že

1 — Původní jazyk: francouzština.
2 — Úř. věst. 1994, L 1, s. 3.

IRC činí 20 %, jestliže se případně nepoužijí ustanovení mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění [3].

5. Podle čl. 4 odst. 3 písm. c) bodu 3 CIRC patří příjmy z kapitálových investic, má-li dlužník domicil, sídlo či místo skutečného řízení na portugalském území, nebo pokud za jejich vyplacení odpovídá stálá provozovna nacházející se v Portugalsku, mezi příjmy nerezidentů zdanitelné v Portugalsku.

6. Článek 88 odst. 11 CIRC stanoví:

„Zvláštní 20 % sazbou daně se zdaňují zisky rozdělené subjekty povinnými k IRC mezi subjekty, které jsou částečně či úplně osvobozeny od daně, a to v tomto případě včetně kapitálových příjmů, pokud titul opravňující k podílu na zisku nebyl bez přerušení v držení jedné a též osoby povinné k dani po dobu jednoho roku předcházejícího datu vyplácení zisku a nebyl dále držen do završení této doby."

7. Článek 88 odst. 12 CIRC dodává:

„Z částky daně určené v souladu s ustanoveními odstavce 11 se odečte daň, která byla případně sražena u zdroje, přičemž sražená daň nemůže být v tomto případě odečtena z titulu čl. 90 odst. 2."

8. Konečně čl. 90 odst. 2 CIRC upřesňuje, že vyplácející subjekty v případě dividend vyplácených penzijním fondům rezidentům, nejsou povinny přistoupit ke zdanění IRC u zdroje, když jim tyto fondy předloží důkaz o svém osvobození od daně až do uplynutí lhůty k zaplacení daně.

III – Postup před zahájením soudního řízení

9. Komise dne 23. března 2007 zaslala Portugalské republice výzvu dopisem, ve které tvrdila, že ustanovení portugalských daňových předpisů, která daňově znevýhodňují

3 — Podle vysvětlení Komise, které Portugalská republika nezpochybňuje, se na základě takové mezinárodní smlouvy daňová sazba snižuje na 10 %.

dividendy a úroky vyplácené penzijním fondům nerezidentům v Portugalsku, porušují článek 56 ES a článek 40 Dohody o EHP.

10. Jelikož Komise nepovažovala odpověď Portugalské republiky za dostačující, zaslala jí dne 8. května 2008 odůvodněné stanovisko, v němž ji vyzvala k přijetí nezbytných opatření k zajištění souladu legislativy týkající se zdanění dividend vyplácených penzijním fondům nerezidentům s článkem 56 ES a článkem 40 Dohody o EHP [4].

11. Portugalská republika ve své odpovědi ze dne 14. srpna 2008 připustila, že předmětný daňový režim představuje omezení volného pohybu kapitálu, ale tvrdila, že takové omezení je z hlediska práva Společenství odůvodnitelné. Tvrdila konkrétně, že výhodnější daňový režim pro penzijní fondy usazené v Portugalsku je odůvodnitelný zvláštními znaky vnitrostátních penzijních fondů i specifickou regulací, jíž podléhají. Tento členský stát ve své odpovědi trvá na praktické nemožnosti ověřit, zda subjekt nerezident splňuje podmínky obdobné podmínkám stanoveným vnitrostátní legislativou, jakož i na daňové soudržnosti sporného režimu.

4 — Jak Komise upřesnila ve své žalobě, již v odůvodněném stanovisku neuplatnila výtky týkající se daňového zacházení s úroky, které jsou podle jejích vysvětlení předmětem odlišného řízení o porušení povinnosti.

IV – Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

12. Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 1. prosince 2009 Komise podala projednávanou žalobu a navrhla, aby Soudní dvůr:

– určil, že Portugalská republika tím, že zdaňuje dividendy vyplácené penzijním fondům nerezidentům vyšší sazbou, než je sazba pro dividendy vyplácené penzijním fondům usazeným na portugalském území, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o EHP, a

– uložil Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

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

14. Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 8. dubna 2010 na základě čl. 40 třetího pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie a článku 93 jednacího řádu Soudního dvora požádal Kontrolní úřad ESVO, aby bylo povoleno jeho vedlejší účastenství v projednávané věci na podporu návrhů Komise.

15. Předseda Soudního dvora tuto žádost usnesením ze dne 15. července 2010 zamítl.

16. Řeči zástupců Komise a Portugalské republiky byly vyslechnuty na jednání konaném dne 24. března 2011.

V – Analýza

17. Před přezkumem omezující povahy sporného režimu a odůvodnění, jichž se dovolává Portugalská republika, chci uvést několik poznámek k otázce předmětu nesplnění povinnosti vytýkaného Komisí, o kterém se vedly diskuze zejména v průběhu jednání před Soudním dvorem.

A – *K předmětu vytýkaného nesplnění povinnosti*

18. Předmět projednávané žaloby pro nesplnění povinnosti se – jak uvádí Komise – týká rozdílného zacházení s dividendami vyplácenými penzijním fondům, ke kterému dochází podle portugalského daňového režimu v závislosti na místě usazení uvedených fondů. Dividendy vyplácené portugalskými společnostmi penzijním fondům, které jsou založeny a provozují činnost v souladu s portugalskou legislativou, jsou úplně osvobozeny od IRC, zatímco podobné dividendy vyplácené penzijním fondům nerezidentům jsou zde zdaněny maximální 20 % sazbou z vyplacených dividend.

19. Komise v tomto rozdílném zacházení spatřuje omezení volného pohybu kapitálu, jelikož činí investice penzijních fondů nerezidentů v portugalských společnostech méně přitažlivými.

20. Portugalská republika tvrdí, že předmět vytýkaného nesplnění povinnosti je formulován příliš obecně. Podle čl. 88 odst. 11 CIRC jsou totiž zisky, které portugalské subjekty povinné k IRC rozdělují penzijním fondům, zdaněny 20 % sazbou, jestliže obchodní podíly opravňující k výplatě dividend nebyly bez přerušení v držení jedné a též osoby povinné k dani po dobu jednoho roku předcházejícího jejich zdanění a nebudou dále drženy do završení této doby. Tato sazba je totožná jako u zdanění penzijních fondů nerezidentů. Portugalská republika z toho proto dovozuje, že vytýkané nesplnění povinnosti musí být omezeno na obchodní podíly držené penzijním fondem po dobu *přesahující* jeden rok.

21. Námitka Portugalské republiky je podle mého názoru nepřesvědčivá.

22. Ze znění petitu žaloby totiž zřetelně vyplývá, že nesplnění povinnosti se netýká legislativních ustanovení, která zdaňují dividendy rozdělené portugalskými společnostmi

penzijním fondům rezidentům a nerezidentům stejnou 20 % sazbou, jako jsou ustanovení, která se použijí na obchodní podíly, které byly drženy po dobu kratší než jeden rok.

23. Žalobní petit Komise tedy nezahrnuje situace, kdy je zdanění dividend vyplacených penzijním fondům rezidentům totožné se zdaněním dividend vyplacených penzijním fondům nerezidentům.

26. Ačkoli zdanění u zdroje ve výši 20 % podléhají v daném případě dividendy vyplacené penzijním fondům nerezidentům, dividendy vyplacené portugalským penzijním fondům takovému zdanění nepodléhají. Kapitálové investice do portugalských společností jsou proto pro fondy nerezidenty nepochybně méně přitažlivé než pro jejich domácí protějšky, a všechny tyto fondy se přitom z hlediska portugalské legislativy nacházejí ve srovnatelné situaci, jelikož Portugalská republika jako členský stát zdroje příjmů uplatňuje svou fiskální pravomoc ve vztahu k dividendám rozděleným těmto subjektům nezávisle na jejich místě usazení.

B – *K existenci omezení pohybu kapitálu*

27. Mimoto chci poznamenat, že Portugalská republika toto nevýhodnější zacházení nezpochybňuje.

24. Úvodem připomínám, že podle čl. 63 odst. 1 SFEU jsou všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy zakázána.

28. Jsem proto toho názoru, že předmětný daňový režim představuje omezení pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázané čl. 63 odst. 1 SFEU.

25. Takovými omezeními jsou opatření, včetně daňových, přijatá členským státem, která mohou nerezidenty odradit od investování na jeho území [5].

29. Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 40 Dohody o EHP mají tentýž právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení čl. 63

5 — Viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40); ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko (C-487/08, Sb. rozh. s. I-4843, bod 43), a ze dne 10. února 2011, Haribo (C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-4843, bod 50).

odst. 1 SFEU, lze tyto úvahy *mutatis mutandis* přenést i na uvedený článek 40 [6].

30. Zbývá proto přezkoumat odůvodnění předložená Portugalskou republikou.

C – *K odůvodněním, jichž se dovolává Portugalská republika*

31. Jako odůvodnění výše uvedeného omezení pohybu kapitálu uplatňuje Portugalská republika v zásadě dvojí odůvodnění, tj. jednak nutnost zachovat soudržnost daňového systému, a jednak nutnost zajistit účinnost daňové kontroly.

1. K odůvodnění vycházejícímu ze soudržnosti daňového systému

32. Podle Portugalské republiky je daňový režim penzijních fondů odůvodnitelný z titulu širokého uplatnění zásady daňové soudržnosti. Osvobození příjmů portugalských penzijních fondů je tak kompenzováno zdaněním důchodů vyplacených příjemcům s bydlištěm v Portugalsku z titulu daně z příjmů fyzických osob. V oblasti důchodů je takový výklad nezbytný k odvrácení rizika ohrožení finanční rovnováhy systému sociálního zabezpečení. Portugalská republika ve svých písemnostech odkazuje na tzv. princip OOZ (osvobození příspěvků placených penzijním fondům, osvobození příjmů pobíraných a kapitálových zisků realizovaných penzijními fondy a zdanění důchodů vyplácených fyzickým osobám). Cílem takového systému je *in fine* směrovat úspory obyvatel do nástrojů financování důchodů zamezením ekonomického dvojího zdanění těchto příjmů.

33. Komise namítá, že vzhledem k judikatuře Soudního dvora takové odůvodnění v daném případě neobstojí.

34. Sdílím postoj Komise.

35. V tomto ohledu připomínám, že od rozsudků ve věci Bachmann a Komise v. Belgie [7] Soudní dvůr připouští, že nutností zachovat soudržnost daňového systému lze odůvodnit

6 — Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 7. dubna 2011, Komise v. Portugalsko (C-20/09, Sb. rozh. s. I-2637, bod 68 a citovaná judikatura).

7 — Rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249); Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305).

právní úpravu, která je způsobilá omezit výkon svobod zaručených Smlouvou [8].

36. Má-li však obstát argument založený na odůvodnění soudržností daňového systému, Soudní dvůr podle ustálené judikatury požaduje splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, a bezprostřednost této souvislosti přitom musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou [9].

37. Až do rozsudku ve věci Manninen [10] Soudní dvůr vykládal pojem bezprostřední souvislost tak, že se daňová výhoda a daňová zátěž uskutečňují v rámci téhož zdanění a vůči témuž poplatníkovi [11].

38. Jak jsem již uvedl ve stanovisku předneseném ve věci, která vedla k vydání rozsudku Columbus Container Services [12], od uvedeného rozsudku ve věci Manninen Soudní dvůr zmírnil striktní výklad pojmu bezprostřední souvislost, který spočíval na kritériích totožnosti daně a totožnosti poplatníka, jež do té doby v judikatuře převládala.

39. Právě v této souvislosti Portugalská republika navrhuje, aby Soudní dvůr přijal „široké“ pojetí odůvodnění vycházejícího ze soudržnosti daňového systému.

40. Portugalská republika si je naprosto vědoma toho, že pokud bychom šli cestou historické judikatury předcházející rozsudku ve výše uvedené věci Manninen, bezprostřední souvislost by v daném případě jednoznačně nebyla dána. Daňová zátěž penzijních fondů, které nejsou usazeny v Portugalsku, a daňové osvobození důchodů vyplacených fyzické osobě v důchodu se týkají dvou různých zdanění, tj. na jedné straně zdanění zisku právnické osoby a na druhé straně zdanění příjmů fyzických osob.

41. Bezprostřední souvislost by v dané věci nebyla v každém případě dána ani z hlediska judikatury následující po rozsudku ve výše uvedené věci Manninen.

8 — Viz výše uvedené rozsudky Bachmann (bod 28) a Komise v. Belgie (bod 21), jakož i rozsudek ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 40), a ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 46).

9 — Viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, body 42 a 43); ze dne 28. února 2008, Deutsche Sell (C-293/06. Sb. rozh. s. I-1129, bod 37); ze dne 27. listopadu 2008. Papillon (C-418/07, Sb. rozh. s. I-8974, bod 44); ze dne 18. června 2009, Aberdeen Properte Fininvest sloha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 72), a ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Sb. rozh. s. I-6649, bod 55).

10 — Výše uvedený rozsudek.

11 — Viz zejména rozsudky ze dne 13. dubna, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 40); ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, body 57 a 57); ze dne 18. září 2003, Bosal (C168/01, Recueil, s. I-9409, body 29 a 30), a ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, bod 36).

12 — Bod 189 stanoviska předneseného dne 29. března 2007 ve věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 6. prosince 2007 (C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451).

42. V tomto ohledu připomínám, že účel a logika sporného daňového systému spočívají v osvobození penzijních fondů rezidentů s cílem zamezit dvojímu zdanění částek určených k výplatě osobám v důchodu, ke kterému by jinak došlo nejprve na úrovni penzijních fondů a podruhé při vyplacení důchodu fyzickým osobám.

43. Daňové osvobození penzijních fondů je v členských státech běžnou praxí; podporuje je přitom článek 4 vzorové mezinárodní smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), který odkazuje na osvobození penzijních a dobročinných subjektů. Většina členských států zdaňuje profesní důchody podle systému OOZ (osvobození příspěvků, osvobození investičních příjmů a kapitálových zisků a zdanění důchodů). Režim OOZ tak umožňuje přiznat daňové úlevy v průběhu fáze tvorby důchodových rezerv a zdaňuje dávky důchodců, které jim budou vypláceny od započetí důchodu.

44. Podle Portugalské republiky je účelu a logice tohoto režimu vlastní, že daňové osvobození příjmů fondů se uplatní pouze na penzijní fondy rezidenty, jelikož následně zdaněné důchody jsou z globálního hlediska v zásadě výsledkem uskutečněných investic a příjmů vygenerovaných penzijními fondy, které Portugalská republika nepodrobuje dani.

45. Není mi však jasné, jak by mohla být vnitřní soudržnost vnitrostátního portugalského systému dotčena rozšířením daňového osvobození, které se vztahuje na penzijní fondy rezidenty, i na penzijní fondy usazené v jiných členských státech. Podle mého názoru lze soudržnost vnitrostátního daňového systému naprosto zachovat i při přiznání daňové výhody penzijním fondům nerezidentům [13].

46. V tomto ohledu dodávám, že toto rozšíření naopak může soudržnost vnitrostátního systému posílit, jestliže penzijní fondy nerezidenti vyplácejí důchody fyzickým osobám s bydlištěm v Portugalsku, které jsou bez takového rozšíření zatíženy dvojím zdaněním.

47. Portugalská republika mimoto navzdory otázce položené v tomto ohledu při jednání nevysvětlila důvody, proč připouští ohrožení tvrzené soudržnosti vnitrostátního systému tím, že na základě čl. 88 odst. 11 CIRC připouští totožné zacházení s dividendami vyplacenými penzijním fondům rezidentům i nerezidentům, které drží obchodní podíly

13 — Viz obdobně výše uvedené rozsudky Lenz (bod 38) a Manninen (bod 46). Viz rovněž mé stanovisko ve věci Columbus Container Services uvedené výše (bod 194).

v portugalských společnostech po kratší dobu než jeden rok.

48. Z těchto důvodů jsem toho názoru, že odůvodnění směřující k zachování soudržnosti daňového systému nelze v daném případě přijmout.

2. K odůvodnění vycházejícímu ze zachování účinnosti daňové kontroly

49. Portugalská republika rovněž uvádí, že omezení osvobození od IRC na daňové fondy rezidenty se zakládá na požadavcích vážících se k účinnosti daňové kontroly. Zákonné podmínky zakládající nárok na toto osvobození vyžadují, aby mohly být fondy, na které se osvobození vztahuje, kontrolovány přímo portugalskými daňovými orgány.

50. Portugalské fondy tak podléhají nejen obzvláště přísným požadavkům na obezřetnost a ochranu investorů na základě směrnice 2003/41/ES [14], ale navíc i dalším požadavkům podle portugalského práva, a to konkrétně v oblasti finanční odpovědnosti. V tomto ohledu Portugalská republika zdůrazňuje skutečnost, že režim primární odpovědnosti za daňový dluh zakotvený v čl. 16 odst. 4 EBF by nebylo možné použít v případě penzijních fondů nerezidentů.

51. Kontrola příslušných skutečností je obzvlášť komplexní a vyžaduje, aby se portugalské daňové orgány mohly obracet přímo na penzijní fondy, které jsou osvobozeny od IRC. V případě nedodržení požadavků portugalské legislativy v oblasti osvobození od IRC je k zaručení toho, aby byly částky dlužné z titulu IRC uhrazeny, potřeba mít na fondy přímý vliv. Takový vliv nelze zajistit ohledně penzijních fondů usazených v jiném členském státě a *a fortiori* ve státě Evropského hospodářského prostoru (EHP), jelikož ustanovení práva Unie týkající se spolupráce v oblasti daní se v kontextu uvedené dohody nepoužijí.

52. Podle Komise musí být teze Portugalské republiky odmítnuta. Sporný daňový režim omezuje osvobození od IRC na penzijní fondy rezidenty, aniž fondům nerezidentům ponechává možnost prokázat, že nabízejí rovnocenné záruky jako jsou záruky, které skýtají fondy rezidenti. K zajištění realizace cílů uváděných Portugalskou republikou by proto postačovalo vyžadovat, aby penzijní fondy nerezidenti prokázaly své postavení a právní rámec, v němž jednají, jelikož mechanismy

14 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/41/ES ze dne 3. června 2003 o činnostech institucí zaměstnaneckého penzijního pojištění a dohledu nad nimi (Úř. věst. L 235, s. 10, Zvl. vyd. 05/04, s. 350).

spolupráce a vzájemné pomoci stanovené právem Unie a rovněž mnohostrannými a dvoustrannými mezinárodními smlouvami v případě států EHP portugalským orgánům umožňují provést potřebná ověření, resp. vymáhat dlužnou daň.

53. Osobně se v podstatě připojuji k argumentaci Komise.

54. Jak totiž posledně jmenovaná oprávněně uvedla, Portugalská republika pod záminkou zachování účinnosti daňové kontroly upírá penzijním fondům nerezidentům možnost jakkoli prokázat, že mohou splnit požadavky stanovené CIRC pro účely daňového osvobození přiznaného penzijním fondům rezidentům.

55. Připomínám, že Soudní dvůr při různých příležitostech judikoval, že vnitrostátní právní úpravu, která *absolutně* brání daňovému poplatníkovi, aby poskytl důkazy, že splňuje podmínky uložené členským státem, vůči němuž žádá o nárok na daňovou výhodu, nelze odůvodnit z titulu zajištění účinnosti daňové kontroly [15]. Nelze totiž a *priori* vyloučit, že by poplatník mohl předložit příslušný listinný důkaz umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění zřetelně a přesně ověřit, že splnil podmínky uložené posledně jmenovaným státem [16].

56. Toto posouzení se vztahuje rovněž na poplatníky, kteří jsou rezidenty ve státech EHP.

57. Nejprve je třeba konkrétněji ohledně argumentu Portugalské republiky týkající se dodržení podmínek stanovených směrnicí 2003/41 uvést, že penzijní fondy usazené ve členských státech Evropské unie a státech EHP musejí dodržovat uvedená ustanovení [17] a mohou tedy od příslušných kontrolních orgánů zjevně získat potřebné dokumenty osvědčující, že poskytují záruky požadované portugalskou legislativou.

15 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 25); ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 49), a ze dne 27. ledna 2009, Porsche (C-318-08, Sb. rozh. s. I-359, bod 60).

16 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Laboratoires Fournier (bod 25) a rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 96).

17 — V případě posledně uvedených států se směrnice 2003/41 na základě rozhodnutí Smíšeného výboru EHP č. 88/2006 ze dne 7. července 2006, kterým se mění příloha IX (Finanční služby) Dohody o EHP (Úř. věst. L 289, s. 26), vztahuje na Islandskou republiku, Lichtenštejnské knížectví a Norské království.

58. Zadruhé, ohledně ostatních podmínek, s výjimkou podmínky týkající se primární odpovědnosti za daňový dluh, Portugalská republika pouze opakuje obecné požadavky uvedené v nařízení s mocí zákona č. 12/2006 ze dne 20. ledna 2006, které je prováděcím aktem ke směrnici 2003/41, a bylo z toho titulu oznámeno Komisi portugalskými orgány.

59. Není mi tedy jasné, co portugalským orgánům brání obrátit se na penzijní fondy nerezidenty, aby získaly potřebné informace umožňující jim přiznat těmto fondům nárok na sporné daňové osvobození, stejně jako tomu je u penzijních fondů usazených v Portugalsku.

60. Dodávám, že ačkoli Komise a Portugalská republika dosti dlouho diskutovaly uplatňování směrnice 77/799/EHS [18], její ustanovení se mi v takové situaci, jaká nastala v projednávané věci, zdají být pramálo užitečnými.

61. Podmínky, jejichž splnění portugalské orgány vyžadují za účelem přiznání nároku na sporné osvobození, se netýkají daňové situace penzijních fondů nerezidentů v příslušných členských státech, kde jsou usazeny, ale hospodářské činnosti těchto fondů, a konkrétně informací týkajících se dohledu nad nimi a diversifikace jejich aktiv. Proto podle mého názoru směrnice 77/799, která se týká výměny informací v daňové oblasti mezi daňovými orgány členských států, nepředstavuje vhodný právní rámec k získání informací požadovaných portugalskou legislativou.

62. Za předpokladu, že by tomu tak nicméně bylo, mi nejsou jasné důvody, proč by takové informace nemohly portugalské orgány získat ohledně vztahů s ostatními členskými státy. Je pravda, že pro státy EHP se směrnice 77/799 nepoužije. To však nestačí k učinění závěru, že omezení stanovená portugalskou legislativou jsou odůvodněná. V souladu s judikaturou Soudního dvora a podle toho, co vyplývá z nedávného rozsudku ve věci Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen [19], portugalská legislativa nestanoví ani možnost, že by k osvobození dividend vyplacených penzijním fondům nerezidentům mohlo dojít, existuje-li mezinárodní smlouva

18 — Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15, Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

19 — Výše uvedený rozsudek (body 132 a 133).

o vzájemné pomoci mezi Portugalskou republikou a státy EHP [20].

63. Zatřetí je třeba učinit následující poznámky ohledně podmínky týkající se primární odpovědnosti za daňový dluh stanovenou čl. 16 odst. 4 EBF.

64. Podle tvrzení Portugalské republiky, jestliže se prokáže, že jednotlivé podmínky pro přiznání daňové výhody již nejsou naplněny, tato výhoda se nadále nepřizná a společnosti spravující penzijní fondy pak primárně odpovídají za daňový dluh fondů, které spravují. Podle žalovaného členského státu by přitom bylo nemožné takový dluh vymoci vůči společnostem nerezidentům, které takové fondy spravují.

65. Tato argumentace mě nepřesvědčuje.

66. Zaprvé si stěží dokáži představit, jakým způsobem může mechanismus, jehož předmětem je vymáhání daňových pohledávek, zajistit účinnost daňové kontroly, jelikož takový mechanismus není součástí daňové kontroly prováděné vnitrostátními orgány. Podle mého názoru totiž fáze vymáhání pohledávek daňové povahy není vázána na účinnost procesů daňové kontroly, ale na možnosti vymáhání pohledávek dostupné daňovým orgánům.

67. Jak Komise dále oprávněně tvrdí ve svých písemnostech, aniž to Portugalská republika zpochybňuje, orgány tohoto členského státu mohou ve vztazích s daňovými orgány ostatních členských států využít mechanismu zakotveného směrnicí 2008/55/ES [21] za účelem získání pomoci při vymáhání daňové pohledávky vzniklé v Portugalsku.

68. Uvedená směrnice totiž členským státům umožňuje vyžádat si od příslušných orgánů jiných členských států veškeré žádosti o vymáhání pohledávek týkajících se jakýchkoli

20 — Poznamenávám, že Komise poukazuje na existenci takových ujednání v případě vztahů Portugalské republiky s Islandskou republikou a s Norským královstvím.

21 — Směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. L 150, s. 28). Ačkoli tato směrnice byla přijata v průběhu řízení o nesplnění povinnosti, její obsah byl použitelný v okamžiku započetí postupu před zahájením soudního řízení. Směrnice 2008/55 je totiž pouze kodifikovaným zněním směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. L 73, s. 18, Zvl. vyd. 02/01, s. 44), ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 (Úř. věst. L 175, s. 17, Zvl. vyd. 02/12, s. 27), jejíž provedení mělo být zajištěno k datu 30. června 2002.

poplatků, daní a cel, včetně daní z příjmu vybraných členským státem či na jeho účet, jakož i výměnu všech informací, které jsou pravděpodobně relevantní k vymáhání takových pohledávek [22].

69. Konečně jsem pak v případě situace států EHP – i když je pravda, jak připouští i Komise, že směrnice 2008/55 nebyla rozšířena na Dohodu o EHP – jsem přesto toho názoru, že absolutní zákaz pro penzijní fondy nerezidenty uplatnit daňové osvobození, které je přiznáno portugalským penzijním fondům, je v každém případě nepřiměřený z hlediska tvrzené obtížnosti vymáhat dlužnou daň v těchto státech EHP.

70. Jak navrhla Komise, za účelem zajištěno vymáhání takových daňových pohledávek mohou být zavedena jiná méně omezující opatření. Lze si tak představit, že by se portugalské daňové orgány mohly a *priori* ujistit, že fondy usazené ve státech EHP, které si přejí nárokovat osvobození, mohou poskytnout potřebné finanční záruky. Alternativně lze zvažovat zavedení režimu umožňujícího vymáhat nezaplacené daňové pohledávky a *posteriori* prostřednictvím zdanění u zdroje týkajícího se budoucích zisků portugalské společnosti držené dotčeným fondem nerezidentem, jestliže nejsou dodrženy požadavky uložené portugalskou legislativou.

71. Je proto namístě konstatovat, že omezení volného pohybu kapitálu nelze odůvodnit ani za účelem zachování účinnosti daňové kontroly.

72. Vzhledem k výše uvedenému podle mého názoru dotčená portugalská legislativa představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je neodůvodnitelné.

73. Proto navrhuji, aby bylo žalobě podané Komisí vyhověno.

74. Dodávám, že podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora bude účastníku řízení, který byl ve sporu neúspěšný, uložena náhrada nákladů řízení, pokud účastník řízení, který byl ve sporu úspěšný, náhradu nákladů ve svém návrhu požadoval. Komise navrhovala, aby Portugalská republika nahradila náklady řízení. Za těchto podmínek, připojí-li se Soudní dvůr k mému návrhu projednávané žalobě vyhovět, bude namístě uložit Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

22 — Viz zejména články 2 a 4 směrnice 2008/55.

VI – Závěry

75. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl následovně:

„1) Portugalská republika tím, že zdaňuje dividendy vyplácené penzijním fondům usazeným v členských státech a ve státech Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 vyšší sazbou, než je sazba pro dividendy vyplácené penzijním fondům rezidentům v Portugalsku, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru;

2) Portugalské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.“