NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 25. mája 2011 [1]

I — Úvod

1. Európska komisia sa svojou žalobou podanou 1. decembra 2009 domáha určenia, že Portugalská republika si tým, že zdaňovala dividendy vyplácané dôchodkovým fondom so sídlom mimo územia Portugalska vyššou sadzbou ako dividendy vyplácané tuzemským dôchodkovým fondom, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ (predtým článok 56 ES) a článku 40 Dohody z 2. mája 1992 o Európskom hospodárskom priestore [2] (ďalej len „Dohoda o EHP“).

II — Právny rámec

2. Podľa článku 16 ods. 1 režimu daňových výhod (Estatuto dos Beneficios Fiscais, ďalej len „EBF“) sú príjmy dôchodkových fondov a podobných subjektov, ktoré boli založené a vykonávajú svoju činnosť podľa portugalského práva, oslobodené od dane z príjmov právnických osôb (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, ďalej len „DPP“).

3. Článok 16 ods. 4 EBF stanovuje, že v prípade nedodržania podmienok uvedených v odseku 1 toho istého článku sa stanovené zvýhodnenie v príslušnom zdaňovacom období neuplatní, pričom správcovské spoločnosti dôchodkových a podobných fondov, vrátane vzájomných združení, znášajú hlavnú zodpovednosť za daňové dlhy týkajúce sa fondov alebo majetku, ktoré spravujú, a sú povinné zaplatiť splatnú daň v lehote stanovenej v článku 120 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ďalej len „CIRC“).

4. Článok 4 ods. 2 CIRC stanovuje, že právnické osoby a iné subjekty, ktoré na území Portugalska nemajú sídlo ani miesto skutočného vedenia, odkiaľ sú účinne riadené, podliehajú DPP, iba pokiaľ ide o príjmy získané na tomto území. Článok 80 ods. 4 písm. c) CIRC

1 — Jazyk prednesu: francúzština.
2 — Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3.

spresňuje, že sadzba DPP je 20 %, pokiaľ ustanovenia prípadných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia neurčujú inak [3].

5. Podľa článku 4 ods. 3 písm. c) bodu 3 CIRC sa príjmy z kapitálových investícií, pri ktorých má dlžník bydlisko, sídlo alebo miesto skutočného vedenia na území Portugalska, alebo pri ktorých je platba pričítateľná stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v Portugalsku, považujú za súčasť príjmov cudzozemcov, ktoré sa zdaňujú v Portugalsku.

6. Podľa článku 88 ods. 11 CIRC:

„Sadzbou 20 % sa osobitne zdaňujú dividendy, ktoré subjekty podliehajúce DPP vyplácajú subjektom, na ktoré sa vzťahuje úplné alebo čiastočné oslobodenie od dane, v tomto prípade vrátane kapitálových príjmov, pokiaľ obchodné podiely, na základe ktorých sú vyplácané dividendy, neboli vo vlastníctve toho istého daňovníka nepretržite počas roka predchádzajúceho ich nadobudnutiu a nezostali v jeho vlastníctve počas obdobia nevyhnutného na dosiahnutie tejto doby.“

7. Článok 88 ods. 12 CIRC dodáva:

„Suma dane určená podľa ustanovení odseku 11 sa zníži o prípadnú zrážkovú daň, pričom v tomto prípade sa zrazená daň nemôže odpočítať v zmysle článku 90 ods. 2.“

8. Nakoniec článok 90 ods. 2 CIRC spresňuje, že pokiaľ ide o dividendy vyplácané tuzemským dôchodkovým fondom, platitelia nie sú povinní vykonať zrážku na DPP, pokiaľ sa im do uplynutia lehoty stanovenej na zaplatenie tejto dane predloží potvrdenie o oslobodení týchto fondov od dane.

III — Konanie pred podaním žaloby

9. Dňa 23. marca 2007 Komisia zaslala Portugalskej republike list s výzvou, v ktorej uviedla nezlučiteľnosť portugalských daňových noriem stanovujúcich menej výhodný daňový režim dividend a úrokov vyplácaných

3 — Podľa vysvetlení Komisie, ktoré Portugalská republika nespochybnila, je sadzba dane v prípade uplatňovania takýchto dohôd znížená na 10 %.

dôchodkovým fondom, ktoré nemajú sídlo na území Portugalska, s článkom 56 ES a článkom 40 Dohody o EHP.

10. Keďže odpoveď Portugalskej republiky Komisiu neuspokojila, 8. mája 2008 jej zaslala odôvodnené stanovisko, v ktorom ju vyzvala, aby prijala opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s článkom 56 ES a článkom 40 Dohody o EHP, pokiaľ ide o právnu úpravy týkajúcu sa zdanenia dividend vyplácaných cudzozemským dôchodkovým fondom. [4]

11. Portugalská republika vo svojej odpovedi zo 14. augusta 2008 pripustila, že sporný daňový režim predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ale uviedla, že takéto obmedzenie je podľa práva Únie odôvodnené. Predovšetkým tvrdila, že zvýhodnený daňový režim vyhradený pre dôchodkové fondy so sídlom v Portugalsku je odôvodnený osobitnými požiadavkami na vnútroštátne dôchodkové fondy, ako aj osobitnými pravidlami, ktorým podliehajú. Tento členský štát vo svojej odpovedi trvá na praktickej nemožnosti preveriť, či cudzozemský subjekt spĺňa podmienky zodpovedajúce tým, ktoré vyžaduje vnútroštátna právna úprava, ako aj na koherencii daňového systému v súvislosti so sporným režimom.

4 — Ako Komisia vysvetlila v žalobe, na základe ktorej sa začalo toto konanie, vzala späť svoje výhrady uvedené v odôvodnenom stanovisku týkajúce sa daňového režimu úrokov, ktoré sú podľa jej vysvetlení predmetom osobitného konania o porušení.

IV — Konanie pred Súdnym dvorom a návrhy účastníkov konania

12. Komisia návrhom doručeným do kancelárie Súdneho dvora 1. decembra 2009 podala žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie, pričom navrhla, aby Súdny dvor:

— určil, že Portugalská republika si tým, že zdaňuje dividendy vyplácané cudzozemským dôchodkovým fondom vyššou sadzbou dane ako dividendy vyplácané dôchodkovým fondom so sídlom na území Portugalska, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o EHP, a

— zaviazal Portugalskú republiku na náhradu trov konania.

13. Portugalská republika navrhuje, aby Súdny dvor žalobu zamietol a zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

14. Návrhom podaným do kancelárie Súdneho dvora 8. apríla 2010 na základe článku 40 tretieho odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie a článku 93 jeho rokovacieho poriadku dozorný orgán EZVO požiadal o vstup do tohto konania ako vedľajší účastník na podporu Komisie.

15. Uznesením z 15. júla 2010 predseda Súdneho dvora túto žiadosť zamietol.

16. Komisia a Portugalská republika boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 24. marca 2011.

V — Analýza

17. Pred tým, ako preskúmam reštriktívnu povahu sporného režimu a odôvodnenia uvedené Portugalskou republikou, dovolím si niekoľko poznámok k otázke predmetu nesplnenia povinnosti vytýkaného Komisiou, ktorá bola na pojednávaní pred Súdnym dvorom osobitne rozoberaná.

A — *O predmete vytýkaného nesplnenia povinnosti*

18. Ako uvádza Komisia, predmet tohto konania na základe žaloby o nesplnenie povinnosti spočíva v rozdielnom zaobchádzaní portugalského daňového režimu vo vzťahu k dividendám vyplácaným dôchodkovým fondom, a to v závislosti od miesta sídla týchto fondov. Dividendy vyplácané portugalskými spoločnosťami dôchodkovým fondom, ktoré sú založené a vykonávajú svoju činnosť podľa portugalskej právnej úpravy, sú tak úplne oslobodené od DPP, zatiaľ čo podobné dividendy vyplácané cudzozemským dôchodkovým fondom sú zaťažené daňou až do výšky 20 % vyplácaných dividend.

19. Komisia v tomto rozdielnom zaobchádzaní vidí obmedzenie voľného pohybu kapitálu, keďže spôsobuje to, že investície cudzozemských dôchodkových fondov do portugalských spoločností sú menej atraktívne.

20. Portugalská republika tvrdí, že predmet vytýkaného nesplnenia povinnosti je vyjadrený veľmi všeobecne. Podľa článku 88 ods. 11 CIRC sú totiž dividendy, ktoré portugalské spoločnosti podliehajúce DPP vyplácajú dôchodkovým fondom, zaťažené sadzbou vo výške 20 % vtedy, ak obchodné podiely, na základe ktorých sú dividendy vyplácané, neboli vo vlastníctve toho istého daňovníka nepretržite počas roka predchádzajúceho ich zdaneniu a nezostanú v jeho vlastníctve počas obdobia nevyhnutného na dosiahnutie tejto doby. Táto sadzba je podľa nej rovnaká ako v prípade zdanenia cudzozemských dôchodkových fondov. Portugalská republika z toho preto vyvodzuje, že vytýkané nesplnenie povinnosti malo byť obmedzené na situáciu spojenú s obchodnými podielmi vo vlastníctve dôchodkového fondu po dobu *presahujúcu* jeden rok.

21. Námietka Portugalskej republiky ma nepresvedčila.

22. Zo znenia petitu žaloby totiž vyplýva, že nesplnenie povinnosti nespočíva v ustanoveniach právnych noriem, ktoré rovnakou sadzbou vo výške 20 % zaťažujú dividendy

vyplácané portugalskými spoločnosťami tuzemským aj cudzozemským dôchodkovým fondom a uplatňujú sa na obchodné podiely vo vlastníctve počas obdobia dlhšieho ako jeden rok.

23. Petit Komisie teda nezahŕňa situácie, keď je zdanenie dividend vyplácané tuzemským dôchodkovým fondom rovnaké ako zdanenie dividend vyplácaných cudzozemským dôchodkovým fondom.

26. Zatiaľ čo v prejednávanej veci zaťažuje dividendy vyplácané cudzozemským dôchodkovým fondom zrážková daň so sadzbou 20 %, pri dividendách vyplácaných portugalským dôchodkovým fondom sa takáto zrážka nevykonáva. Investovanie do základných imaní portugalských spoločností sa tak pre cudzozemské fondy stáva nespochybniteľne menej atraktívne ako pre ich tuzemské náprotivky, pričom z pohľadu portugalskej právnej úpravy sa všetky tieto fondy nachádzajú v porovnateľnom postavení, keďže Portugalská republika ako štát zdroja príjmov vykonáva daňovú právomoc vo vzťahu k dividendám vyplácaným týmto subjektom bez ohľadu na miesto ich sídla.

B — *O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu*

27. Navyše poznamenávam, že Portugalská republika toto menej výhodné zaobchádzanie nespochybňuje.

24. Na úvod pripomínam, že podľa článku 63 ods. 1 ES sú všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi zakázané.

28. Z toho dôvodu sa domnievam, že sporný daňový režim predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

25. Takýmito obmedzeniami sú opatrenia prijaté členským štátom, vrátane daňových, ktoré môžu cudzozemcov odradiť od investovania na jeho území. [5]

29. Keďže ustanovenia článku 40 Dohody o EHP majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 63 ods. 1

5 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40; z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, Zb. s. I-4843, bod 43, a z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 50.

ZFEÚ, predchádzajúce úvahy sa na uvedený článok 40 použijú *mutatis mutandis*. [6]

30. Zostáva preto preskúmať odôvodnenia, ktoré uviedla Portugalská republika.

C — O odôvodneniach, ktoré uviedla Portugalská republika

31. Na odôvodnenie vyššie preukázaného obmedzenia pohybu kapitálu sa Portugalská republika odvoláva na jednej strane na potrebu zachovať koherenciu daňového systému a na druhej strane na potrebu zabezpečiť účinnosť daňových kontrol.

1. O odôvodnení založenom na koherencii daňového systému

32. Podľa portugalskej vlády je daňový režim vzťahujúci sa na dôchodkové fondy odôvodnený na základe širšieho výkladu zásady koherencie daňového systému. Oslobodenie portugalských dôchodkových fondov od dane je tak podľa nej kompenzované zdanením starobných dôchodkov vyplácaných oprávneným osobám s bydliskom v Portugalsku, ktoré je uložené na základe dane z príjmov fyzických osôb. V oblasti starobných dôchodkov je takýto výklad potrebný na to, aby sa odstránilo akékoľvek riziko ohrozenia finančnej rovnováhy systému sociálneho zabezpečenia. Portugalská republika sa vo svojich písomnostiach odvoláva na takzvanú zásadu EET (oslobodenie príspevkov platených do dôchodkových fondov, oslobodenie vyplácaných príjmov a kladných zostatkov dosiahnutých dôchodkovými fondmi a zdanenie dôchodkov vyplácaných fyzickým osobám). Konečným cieľom takéhoto systému je zamedzením dvojitého hospodárskeho zdanenia týchto príjmov usmerňovať úspory do nástrojov financovania dôchodkov.

33. Komisia odpovedá, že vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora takéto odôvodnenie v prejednávanej veci nemôže obstáť.

34. Mám rovnaký názor ako Komisia.

35. V tejto súvislosti pripomínam, že Súdny dvor od prijatia rozsudkov Bachmann a Komisia/Belgicko [7] už pripustil, že potreba zachovať koherenciu daňového systému môže

6 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7 apríla 2011, Komisia/Portugalsko, C-20/09, Zb. s. I-2637, bod 68 a citovanú judikatúru.

7 — Rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305.

odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou. [8]

36. Podľa ustálenej judikatúry však na to, aby tvrdenie založené na odôvodnení vychádzajúcom z koherencie daňového systému mohlo byť úspešné, Súdny dvor vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, keďže priamy charakter tohto vzťahu sa musí posudzovať vzhľadom na cieľ spornej právnej úpravy. [9]

37. Do vydania rozsudku Manninen [10] Súdny dvor vykladal pojem priamy vzťah tak, že vyžaduje, aby sa zníženie a zaplatenie uskutočnili v rámci rovnakej dane a týkali sa rovnakého daňovníka. [11]

38. Ako som už uviedol vo svojich návrhoch vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Columbus Container Services [12], Súdny dvor od rozsudku Manninen zmiernil prísny výklad pojmu priamy vzťah spočívajúci v kritériách totožnosti dane a totožnosti daňovníka, ktoré v judikatúre až dovtedy pretrvávalo.

39. Práve v tejto súvislosti Portugalská republika Súdnemu dvoru navrhuje, aby prijal „široký“ koncept odôvodnenia vychádzajúceho z koherencie daňového systému.

40. Portugalská republika si plne uvedomuje, že ak by sme sledovali tradičný smer judikatúry nastolený pred citovaným rozsudkom Manninen, v prejednávanej veci by zjavne chýbal priamy vzťah. Daňové znevýhodnenie dôchodkových fondov, ktoré nemajú sídlo v Portugalsku, a oslobodenie starobných dôchodkov vyplácaných fyzickým osobám dôchodcom sa totiž týkajú dvoch rozdielnych daňovníkov v rámci dvoch rozdielnych daní, t. j. na jednej strane dane z príjmov právnických osôb a na druhej strane dane z príjmov fyzických osôb.

41. Aj keby sa zohľadnila judikatúra vydaná po citovanom rozsudku Manninen, v prejednávanej veci by v každom prípade nebolo možné konštatovať priamy vzťah.

8 — Pozri rozsudky Bachmann, už citovaný, bod 28; Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 21; z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 40, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 46.

9 — Pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, body 42 a 43; z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 37; z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 44; z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 72, ako aj z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6649, bod 55.

10 — Už citovaný rozsudok.

11 — Pozri najmä rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 40; zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, body 57 a 58; z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, body 29 a 30, a z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 36.

12 — Bod 189 návrhov prednesených 29. marca 2007 vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 6. decembra 2007, C-298/05, Zb. s. I-10451.

42. V tejto súvislosti pripomínam, že cieľ a myšlienka sporného daňového režimu spočívajú v oslobodení tuzemských dôchodkových fondov, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu súm, ktoré sú určené na vyplatenie fyzickým osobám dôchodcom, ku ktorému by v opačnom prípade došlo po prvýkrát na úrovni dôchodkových fondov a po druhýkrát pri vyplácaní dôchodkov fyzickým osobám.

43. Oslobodenie dôchodkových fondov je v členských štátoch bežnou praxou, pričom na takéto oslobodenie nabáda článok 4 vzorovej dohody Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), ktorý uvádza oslobodenie dôchodkových alebo dobročinných subjektov. Väčšina členských štátov zdaňuje starobné dôchodky v režime EET (oslobodenie príspevkov, príjmov z investícií a kladných zostatkov a zdanenie dôchodkov). Režim EET tak umožňuje priznanie nezdaniteľnej časti vo fáze tvorby dôchodkovej rezervy a zdaňuje príspevky dôchodcov, ktoré sa im vyplácajú počas starobného dôchodku.

44. Z pohľadu Portugalskej republiky je uplatňovanie oslobodenia fondov od dane z príjmov výlučne v prípade tuzemských fondov vnútorne späté s myšlienkou a cieľom tohto režimu, pretože vo všeobecnosti sú takto zdanené dôchodky v zásade výsledkom investícií uskutočnených dôchodkovými fondmi, ktoré Portugalská republika nezdaňuje, a príjmov, ktoré tieto fondy vykazujú.

45. Nevidím však dôvod, prečo by rozšírenie oslobodenia od dane, ktoré sa vzťahuje na tuzemské dôchodkové fondy, na dôchodkové fondy so sídlom v ostatných členských štátoch mohlo ovplyvniť vnútornú koherenciu portugalského vnútroštátneho systému. Podľa môjho názoru môže byť koherencia vnútroštátneho daňového systému plne zachovaná aj pri priznaní daňovej výhody cudzozemským dôchodkovým fondom. [13]

46. V tejto súvislosti dodávam, že takéto rozšírenie by mohlo naopak posilniť koherenciu vnútroštátneho systému, keďže cudzozemské dôchodkové fondy vyplácajú dôchodky fyzickým osobám s bydliskom v Portugalsku, ktoré pri neexistencii takéhoto rozšírenia čelia dvojitému zdaneniu.

47. Portugalská republika navyše napriek otázke v súvislosti s týmto bodom položenej na pojednávaní nevysvetlila dôvody, prečo pripúšťa ohrozenie údajnej koherencie svojho vnútroštátneho systému tým, že na základe článku 88 ods. 11 CIRC priznáva rovnaké zaobchádzanie dividendám vyplácaným tuzemským aj cudzozemským dôchodkovým fondom, ktoré sú vlastníkmi obchodných

13 — Pozri analogicky rozsudky Lenz, už citovaný, bod 38, a Manninen, už citovaný, bod 46. Rovnako pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Columbus Container Services, už citované, bod 194.

podielov v portugalských spoločnostiach počas obdobia kratšieho ako jeden rok.

48. Z týchto dôvodov sa domnievam, že odôvodnenie vychádzajúce zo zachovania koherencie daňového systému nemôže v prejednávanej veci uspieť.

2. O odôvodnení založenom na zachovaní účinnosti daňových kontrol

49. Portugalská republika tiež tvrdí, že obmedzenie oslobodenia od DPP na tuzemské dôchodkové fondy vychádza z požiadaviek spojených s účinnosťou daňových kontrol. Zákonné podmienky umožňujúce využívanie tohto oslobodenia podľa nej vyžadujú, aby fondy, ktoré ho využívajú, mohli byť priamo kontrolované portugalskými daňovými orgánmi.

50. Na portugalské fondy sa teda vzťahujú nielen osobitne prísne požiadavky týkajúce sa starostlivosti a ochrany investorov vyplývajúce zo smernice 2003/41/ES [14], ale aj dodatočné podmienky vyplývajúce z portugalského práva, predovšetkým v oblasti finančnej zodpovednosti. Portugalská republika v tejto súvislosti trvá na tom, že režim hlavnej zodpovednosti za daňový dlh stanovený v článku 16 ods. 4 EBF sa nemôže uplatňovať na cudzozemské dôchodkové fondy.

51. Kontrola týchto skutočností je však podľa nej osobitne komplexná a vyžaduje, aby sa mohli portugalské daňové orgány priamo obracať na dôchodkové fondy, ktoré využívajú oslobodenie od DPP. Predovšetkým tvrdí, že v prípade nedodržania požiadaviek stanovených portugalskou právnou úpravou v oblasti oslobodenia od DPP je nevyhnutný priamy prístup k dotknutým fondom, aby sa zaistilo vrátenie súm dlžných ako DPP. Takýto prístup však podľa nej nie je možný, ak ide o dôchodkové fondy so sídlom v inom členskom štáte, a tým skôr v členskom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP), keďže normy Únie týkajúce sa spolupráce v daňovej oblasti sa v súvislosti s touto dohodou neuplatňujú.

52. Podľa Komisie musia byť tvrdenia Portugalskej republiky zamietnuté. Sporný daňový režim podľa nej obmedzuje oslobodenie od DPP na tuzemské dôchodkové fondy, pričom cudzozemským dôchodkovým fondom nedáva možnosť preukázať, že ponúkajú záruky porovnateľné so zárukami, ktoré poskytujú tuzemské dôchodkové fondy. Na to, aby sa zabezpečilo dodržiavanie cieľov sledovaných Portugalskou republikou, preto stačilo požiadať cudzozemské dôchodkové fondy, aby

14 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 3. júna 2003 o činnostiach a dohľade nad inštitúciami zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia (Ú. v. ES L 235, s. 10; Mim. vyd. 05/004, s. 350).

preukázali svoje postavenie a právny rámec, v ktorom vykonávajú svoju činnosť, keďže mechanizmy spolupráce a vzájomnej pomoci stanovené právom Únie, ale aj viacstrannými a dvojstrannými dohodami, pokiaľ ide o členské štáty EHP, umožňujú portugalským orgánom pristúpiť k potrebným prevereniam, a dokonca k vymáhaniu daňových dlhov.

53. Pokiaľ ide o mňa, v podstate súhlasím s argumentáciou Komisie.

54. Ako Komisia správne uviedla, Portugalská republika pod zámienkou zachovania účinnosti daňových kontrol odopiera cudzozemským dôchodkovým fondom akúkoľvek možnosť preukázať, že môžu spĺňať podmienky, ktoré stanovuje CIRC, aby mohli využívať daňové oslobodenie priznané tuzemským dôchodkovým fondom.

55. Pripomínam však, že Súdny dvor vo viacerých prípadoch rozhodol, že vnútroštátne právne úpravy, ktoré *vôbec* neumožňujú daňovníkovi predložiť dôkaz, že by mohol spĺňať podmienky stanovené členským štátom, od ktorého žiada priznanie daňovej výhody, nemôžu byť odôvodnené zachovaním účinnosti daňových kontrol. [15] Nemožno totiž vopred vylúčiť, aby mohol daňovník predložiť relevantné dôkazy, ktoré by daňovým orgánom ukladajúceho štátu umožnili jednoznačne a presne preveriť, či spĺňa podmienky stanovené týmto štátom. [16]

56. Táto úvaha sa vzťahuje aj na daňovníkov so sídlom v členských štátoch EHP.

57. Po prvé, pokiaľ ide konkrétne o tvrdenia Portugalskej republiky vychádzajúce z dodržiavania podmienok smernice 2003/41, totiž treba uviesť, že dôchodkové fondy so sídlom v členských štátoch Európskej únie a členských štátoch EHP sú povinné dodržiavať uvedené ustanovenia [17] a príslušné orgány dohľadu teda nepochybne môžu získať potrebné dokumenty preukazujúce to, že poskytujú záruky, ktoré vyžaduje portugalská právna úprava.

15 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 25; zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 49, a z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 60.

16 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Laboratoires Fournier, už citovaný, bod 25, a z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 96.

17 — Pokiaľ ide o tieto členské štáty, rozhodnutím Spoločného výboru EHP č. 88/2006 zo 7. júla 2006, ktorým sa mení a dopĺňa príloha IX (Finančné služby) k Dohode o EHP (Ú. v. EÚ L 289, s. 26), bolo uplatňovanie smernice 2003/41 rozšírené na Islandskú republiku, Lichtenštajnské kniežatstvo a Nórske kráľovstvo.

58. Po druhé, pokiaľ ide o ostatné podmienky okrem tej, ktorá sa týka hlavnej zodpovednosti za dlh na dani z príjmov, Portugalská republika sa obmedzila na zopakovanie všeobecných požiadaviek stanovených zákonným dekrétom č. 12/2006 z 20. januára 2006, ktorým bola prebratá smernica 2003/41 a ktorý Portugalské orgány v tejto súvislosti oznámili Komisii.

59. Nevidím preto dôvod, prečo by sa portugalské orgány nemohli obrátiť na cudzozemské dôchodkové fondy, aby získali potrebné informácie, ktoré by im umožnili priznať im sporné oslobodenie od dane rovnako, ako je priznané v režime pre dôchodkové fondy so sídlom v Portugalsku.

60. Dodávam, že hoci Komisia a Portugalská republika pomerne dlho diskutovali o uplatňovaní smernice 77/799/EHS [18], zdá sa mi, že jej ustanovenia nie sú v situácii, akou je situácia v prejednávanej veci, veľmi užitočné.

61. Podmienky, ktorých dodržiavanie vyžadujú portugalské orgány na to, aby bola priznaná sporná daňová výhoda, sa totiž netýkajú daňového postavenia cudzozemských dôchodkových fondov v jednotlivých štátoch, kde majú sídlo, ale hospodárskej činnosti týchto fondov, predovšetkým informácií súvisiacich s ich kontrolou starostlivosti a diverzifikáciou ich aktív. Smernica 77/799, ktorá sa týka výmeny informácií v oblasti daní medzi daňovými orgánmi členských štátov, preto podľa mňa nepredstavuje vhodný právny rámec na získanie informácií vyžadovaných portugalskou právnou úpravou.

62. Ak však predpokladáme, že je to tak, pokiaľ ide o vzťah s ostatnými členskými štátmi, nevidím dôvod, prečo by portugalské daňové orgány takéto informácie nemohli získať. Pokiaľ ide o členské štáty EHP, je pravda, že smernica 77/799 sa neuplatňuje. To však nepostačuje na to, aby sa obmedzenia stanovené portugalskou právnou úpravou považovali za odôvodnené. Podľa judikatúry Súdneho dvora a toho, čo vyplýva z rozsudku Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen [19], ktorý bol vydaný nedávno, totiž portugalská legislatíva nestanovuje ani možnosť, aby sa oslobodenie dividend vyplácaných cudzozemským dôchodkovým fondom priznalo v prípade, ak existuje dohoda o vzájomnej

18 — Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

19 — Už citovaný rozsudok, body 132 a 133.

spolupráci medzi Portugalskou republikou a členským štátom EHP. [20]

63. Po tretie, pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa hlavnej zodpovednosti za daňový dlh stanovenú v článku 16 ods. 4 EBF, treba poznamenať nasledujúce.

64. Portugalská republika tvrdí, že vzhľadom na to, že je stanovené, že ak prestanú byť splnené rôzne podmienky, ktorými je podmienené priznanie daňovej výhody, táto výhoda už nebude priznaná, musia spoločnosti, ktoré spravujú dôchodkové fondy, niesť hlavnú zodpovednosť za daňový dlh fondov, ktoré spravujú. Podľa žalovaného členského štátu nie je možné vymáhať takýto dlh od cudzozemskej spoločnosti, ktorá spravuje takéto fondy.

65. Táto argumentácia ma nepresvedčila.

66. Najprv uvediem, že neviem, akým spôsobom by mohol mechanizmus, ktorého cieľom je vymáhanie daňových pohľadávok, byť schopný zaistiť účinnosť daňových kontrol, keďže takýto mechanizmus nie je súčasťou realizácie daňových kontrol vykonávaných vnútroštátnymi orgánmi. Fáza vymáhania pohľadávok daňovej povahy totiž podľa mňa nesúvisí s účinnosťou vykonávania daňových kontrol, ale s prostriedkami núteného výkonu rozhodnutia, ktoré majú k dispozícii daňové orgány.

67. Ďalej, ako to Komisia správne uviedla vo svojich písomnostiach bez toho, aby to Portugalská republika spochybnila, vo vzťahu k daňovým orgánom ostatných členských štátov mohli portugalské orgány na to, aby získali pomoc potrebnú na vymoženie daňovej pohľadávky, ktorá vznikla v Portugalsku, využiť mechanizmus stanovený smernicou 2008/55/ES [21].

68. Uvedená smernica totiž umožňuje členským štátom obrátiť sa na príslušné orgány ostatných členských štátov s akoukoľvek žiadosťou o vymáhanie všetkých priamych a nepriamych daní a poplatkov, vrátane dane

20 — Treba poznamenať, že Komisia uviedla takéto ustanovenia, pokiaľ ide o vzťahy Portugalskej republiky s Islandskou republikou a Nórskym kráľovstvom.

21 — Smernica Rady z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 150, s. 28). Hoci bola táto smernica prijatá až počas konania o nesplnení povinnosti, jej obsah sa v okamihu začatia konania pred podaním žaloby uplatňoval. Smernica 2008/55 je totiž len „konsolidovaným“ znením smernice Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách (Ú. v. ES L 73, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001 (Ú. v. ES L 175, s. 17; Mim. vyd. 02/012, s. 27), ktorej prebratie malo byť zabezpečené do 30. júna 2002.

z príjmov, ktoré sú vyberané členským štátom alebo na jeho účet, ako aj vymieňať si akékoľvek informácie, ktoré sú pravdepodobne relevantné v súvislosti s vymáhaním takejto pohľadávky [22].

69. Nakoniec, pokiaľ ide o situáciu s členskými štátmi EHP, hoci Dohoda o EHP nepredpokladá uplatňovanie smernice 2008/55, ako to pripustila aj Komisia, aj tak sa domnievam, že absolútne znemožnenie toho, aby mohli cudzozemské dôchodkové fondy využívať oslobodenie od dane priznané portugalským dôchodkovým fondom, v každom prípade nie je proporcionálne vo vzťahu k údajným ťažkostiam spojeným s vymáhaním daňového dlhu v týchto členských štátoch EHP.

70. Ako navrhla Komisia, na zaistenie vymoženia takýchto daňových pohľadávok bolo možné uvažovať o menej obmedzujúcich opatreniach. Rovnako si možno predstaviť, že portugalská daňová správa by sa mohla vopred uistiť, že fondy so sídlom v členských štátoch EHP, ktoré žiadajú o výhodu vo forme oslobodenia, môžu poskytnúť potrebné finančné záruky. Alternatívne možno uvažovať o zavedení režimu, ktorý by prostredníctvom paušálnej platby vychádzajúcej z budúcich hospodárskych výsledkov portugalskej spoločnosti vo vlastníctve predmetného cudzozemského fondu umožňoval následné vymoženie nezaplatených daňových pohľadávok, ak nebudú dodržané podmienky stanovené portugalskou právnou úpravou.

71. V dôsledku toho treba konštatovať, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu nemožno odôvodniť ani zachovaním účinnosti daňových kontrol.

72. Vzhľadom na všetky tieto úvahy sporná portugalská právna úprava podľa môjho názoru predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré nie je odôvodnené.

73. Navrhujem preto vyhovieť žalobe, ktorú podala Komisia.

74. Dodávam, že podľa článku 69 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora je účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Komisia navrhla zaviazať Portugalskú republiku na náhradu trov konania. Ak za týchto podmienok Súdny dvor súhlasí s mojimi návrhmi, bude potrebné zaviazať Portugalskú republiku na náhradu trov konania.

22 — Pozri najmä články 2 a 4 smernice 2008/55.

VI — Návrh

75. Vzhľadom na úvahy, ktorú sú uvedené vyššie, navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol a vyhlásil takto:

1. Portugalská republika si tým, že zdaňuje dividendy vyplácané dôchodkovým fondom so sídlom v iných členských štátoch a členských štátoch Dohody z 2. mája 1992 o Európskom hospodárskom priestore vyššou sadzbou ako dividendy vyplácané dôchodkovým fondom so sídlom v Portugalsku, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore.

2. Portugalská republika je povinná nahradiť trovy konania.