

Vec C-267/09

Európska komisia

proti

Portugalskej republike

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Voľný pohyb kapitálu – Článok 56 ES a článok 40 Dohody o EHP – Obmedzenia – Priame dane – Daovníci nerezidenti – Povinnosť určiť si daňového zástupcu“

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov – Vnútroštátna právna úprava ukladajúca daňovníkom nerezidentom povinnosť určiť si daňového zástupcu*

*(Článok 56 ES; smernica Rady 77/799)*

2. *Medzinárodné dohody – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore – Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov – Vnútroštátna právna úprava ukladajúca daňovníkom nerezidentom povinnosť určiť si daňového zástupcu*

*(Dohoda o EHP, článok 40; smernice Rady 77/799 a 2008/55)*

1. Hoci zabezpečenie účinnosti daňových kontrol a boj proti daňovým únikom môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou, takéto odôvodnenie možno pripustiť iba vtedy, ak sa týka úplne umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť daňové predpisy, čo vylučuje akúkoľvek všeobecnú domnienku daňových únikov. Všeobecná domnienka daňových únikov alebo vyhýbania sa plateniu daní nemôže postať na odôvodnenie daňového opatrenia, ktoré je na ujmu cieľov Zmluvy. Povinnosť určiť si daňového zástupcu sa však týka všetkých daňovníkov nerezidentov, ktorí poberajú príjmy vyžadujúce si predloženie daňového priznania, čím táto povinnosť voči celej kategórii daňovníkov iba z dôvodu, že nie sú rezidentmi, zakladá domnienku daňového úniku alebo vyhýbania sa plateniu daní, ktorá sama osebe nemôže odôvodňovať narušenie cieľov Zmluvy.

Takáto povinnosť predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu stanoveného v článku 56 ES, ktoré sa nemôže považovať za odôvodnené, pretože ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takéhoto cieľa, a pretože nebolo preukázané, že mechanizmy vzájomnej pomoci, ktorými každý členský štát disponuje podľa smernice 77/799 o vzájomnej pomoci príslušných daňových orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní, nepostačujú na dosiahnutie toho istého cieľa.

V dôsledku toho členský štát, ktorý ponechal v platnosti daňovú právnu úpravu, ktorá stanovuje daňovníkom nerezidentom povinnosť určiť si daňového zástupcu v tomto členskom štáte, pokiaľ poberajú príjmy, pre ktoré sa vyžaduje predloženie daňového priznania, si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ES.

(pozri body 38, 42, 43, 53, 61, bod 1 výroku)

2. Hoci obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody o Európskom hospodárskom priestore (EHP) sa majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES. Judikatúra, ktorá sa týka obmedzení výkonu slobôd pohybu v rámci Únie, však nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, keďže taký pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte.

Aj keď povinnosť určiť si daňového zástupcu, ktorú právna úprava členského štátu ukladá nerezidentom, predstavuje neodôvodnené obmedzenie z hľadiska článku 56 ES, to neznamená, že takéto obmedzenie nemôže byť odôvodnené z hľadiska článku 40 Dohody o EHP.

Vzhľadom na to, že rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov stanovený smernicou 77/799 o vzájomnej pomoci príslušných daňových orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní, ako aj smernicou 2008/55 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení, neexistuje medzi uvedenými orgánmi členských štátov a príslušnými orgánmi tretích štátov, pokiaľ tretí štát neprevzal záväzok vzájomnej pomoci, a že dohody, ktoré dotknutý členský štát spájajú so štátmi patriacimi do EHP, ktoré nie sú členmi Únie, skutočne neobsahujú postačujúce mechanizmy výmeny informácií na overenie a kontrolu vyhlásení predložených daňovníkmi s bydliskom alebo so sídlom v týchto štátoch, povinnosť určiť si daňového zástupcu v rozsahu, v akom sa týka daňovníkov s bydliskom alebo so sídlom v zmluvných štátoch Dohody EHP, ktoré nie sú členmi Únie, nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa smerujúceho k zabezpečeniu účinnosti daňových kontrol a boja proti daňovým únikom.

(pozri body 51, 52, 54 – 57)

## ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 5. mája 2011 (\*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Voľný pohyb kapitálu – článok 56 ES a článok 40 Dohody o EHP – Obmedzenia – Priame dane – Daňovníci nerezidenti – Povinnosť určiť si daňového zástupcu“

Vo veci C-267/09,

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

**Európska komisia**, v zastúpení: R. Lyal a G. Braga da Cruz, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

**Portugalskej republike**, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,

žalovanej,

ktorú v konaní podporuje:

**Španielske kráľovstvo**, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,

vedúcej účasník konania,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J. C. Bonichot (spravodajca), sudcovia K. Schieman, L. Bay Larsen, C. Toader a A. Prechal,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Komisia Európskych spoločenstiev sa svojou žalobou domáha, aby Súdny dvor určil, že Portugalská republika si tým, že prijala a necháva v platnosti článok 130 Zákonníka o dani z príjmu fyzických osôb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ďalej len „CIRS“), ktorý stanovuje daňovníkom nerezidentom povinnosť určiť si daňového zástupcu v Portugalsku, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ES a článku 56 ES a zodpovedajúcich článkov dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda EHP“).

## **Právny rámec**

### *Dohoda EHP*

2 Článok 40 Dohody EHP stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody sú zakázané obmedzenia medzi zmluvnými stranami týkajúce sa pohybu kapitálu, ktorý patrí osobám s bydliskom v členských štátoch [Európskej únie] alebo v štátoch [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] a rovnako diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku. [*neoficiálny preklad*].“

3 Príloha XII Dohody EHP s názvom „Voľný pohyb kapitálu“ odkazuje na smernicu Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10). Podľa článku 1 ods. 1 tejto smernice sa pohyb kapitálu klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I uvedenej

smernice.

### Vnútroštátna právna úprava

4 §lánok 130 CIRS je formulovaný takto:

„Zástupcovia

1. Nerezidenti, ktorí poberajú príjmy podliehajúce [dani z príjmu], rovnako ako rezidenti opúšťajúci štátne územie na viac ako šesť mesiacov sú povinní určiť na daňové účely fyzickú alebo právnickú osobu s bydliskom alebo so sídlom v Portugalsku, poverenú ich zastupovaním pred daňovým riaditeľstvom a plnením ich daňových povinností.
  2. Súčasťou určení uvedeného v odseku 1, ktoré sa uskutočňuje v rámci ohlásenia zaťaženia, zmien alebo daňovej registrácie, musí byť výslovný súhlas zástupcu.
  3. V prípade nerešpektovania ustanovení odseku 1 a nezávisle od sankcií uplatniteľných v takomto prípade, nie je potrebné uskutočniť oznámenia stanovené týmto zákonníkom, bez ujmy na možnosti daňovníkov informovať sa o skutočnostiach, ktoré sa ich týkajú, tak, že sa obrátia sa na príslušný úrad.“
- 5 Zákonný dekrét č. 463/79 z 30. novembra 1979 v znení uplatniteľnom v prejednávanej veci v §lánoch 2 a 3 stanovuje:

„§lánok 2

1. Na účely pridelenia daňového identifikačného čísla sú všetky fyzické osoby, ktoré poberajú príjmy podliehajúce dani, aj keď sú oslobodené od zaplataenia tejto dane, povinné zapísať sa na daňovom centre alebo na úrade pre pomoc daňovníkom. Na tento účel odovzdajú riadne vyplnený formulár podľa vzoru č. 1 a v prípade určení daňového zástupcu daňovníkom nerezidentom aj formulár podľa vzoru č. 3...

...

§lánok 3

...

5. Pokiaľ ide o daňovníkov nerezidentov, ktorí na portugalskom území poberajú iba príjmy, ktoré podliehajú zrážkovej dani, zápis uvedený v §lánku 2 ods. 1 vykonajú daňoví zástupcovia predložením vzorového formulára prijatého vyhláškou ministerstva financií.“

6. Tento vzorový formulár bol prijatý vyhláškou č. 21.305/2003 (*Diário da República* séria II, č. 256, z 5. novembra 2003, s. 16629), ktorá spresňuje, že tento dokument je určený výlučne na zápis na účely pridelenia daňového identifikačného čísla subjektom nerezidentom, ktorých príjmy poberané na portugalskom území podliehajú iba zrážkovej dani, a netýka sa subjektov, ktoré hoci sú nerezidentmi, majú zákonnú povinnosť získať daňové identifikačné číslo. Tá istá vyhláška okrem toho spresňuje, že zápis povinne vyžadujú subjekty, ktoré sú povinné vykonať zrážku dane pri zdroji.

7. Obežník daňového riaditeľstva č. 14/93 z 31. mája 1993 v bode 4 stanovuje:

„Vymenovanie daňového zástupcu nie je povinné, pokiaľ nerezident poberá na portugalskom území iba príjmy podliehajúce zrážkovej dani a ich poberanie preňho nevytvára dodatočné

povinnosti, ktoré by mal splniť.“

## Konanie pred podaním žaloby

8 Dňa 18. júla 2007 zaslala Komisia Portugalskej republike výzvu, v ktorej uviedla, že povinnosť uložená nerezidentom určiť si daňového zástupcu s bydliskom alebo sídlom v Portugalsku môže byť nezlučiteľná s právom Spoločenstva a dohodou EHP. Komisia zastávala názor, že predmetné ustanovenia môžu byť diskriminačné a môžu predstavovať porušenie článkov 18 ES a 56 ES, ako aj príslušných článkov Dohody o EHP.

9 Listom z 18. októbra 2007 Portugalská republika odmietla tieto výhrady.

10 Dňa 26. júna 2008 zaslala Komisia Portugalskej republike odôvodnené stanovisko a vyzvala ju, aby prijala nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu so stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

11 Listom z 11. februára 2009 Portugalská republika odpovedala na toto odôvodnené stanovisko a uviedla, že ustanovenia článku 130 CIRS nie sú nezlučiteľné so slobodami uznanými Zmluvou ES a dohodou EHP a že sú odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, medzi ktoré patrí cieľ zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým únikom.

12 Keďže Komisia nebola s touto odpoveďou spokojná, rozhodla sa podať túto žalobu.

## O žalobe

### *Argumentácia účastníkov konania*

13 Komisia uvádza, že článok 130 CIRS zavádza všeobecnú povinnosť určiť daňového zástupcu, ktorá je uložená nerezidentom poberajúcim príjmy podliehajúce dani z príjmu a rezidentom, ktorí opúšťajú štátne územie na obdobie dlhšie než šesť mesiacov. Toto všeobecné a jednoznačné pravidlo nezbavuje tejto povinnosti nerezidentov, ktorí poberajú výlučne príjmy podliehajúce zrážkovej dani. Výnimka, ktorá sa podľa Portugalskej republiky týka tejto kategórie nerezidentov, sa nemôže vyvodzovať zo zákonných ustanovení, na ktoré odkazuje tento členský štát, a to zo zákonného dekrétu č. 463/79 a z vyhlášky č. 21.305/2003. Takáto výnimka je stanovená iba obyčajným obežníkom, ktorý vzhľadom na svoje miesto v hierarchii predpisov nemôže mať prednosť pred jasnými ustanoveniami článku 130 CIRS.

14 Podľa Komisie je povinnosť určiť si daňového zástupcu pre nerezidentov, ktorí poberajú v Portugalsku príjmy, ktoré zakladajú povinnosť podať daňové priznanie, v rozpore s voľným pohybom osôb a kapitálu, keďže sa zdá byť diskriminačná a zároveň neprimeraná cieľu smerujúcemu k zabezpečeniu účinnej daňovej kontroly a boju proti daňovým únikom. Nielenže táto prekážka vo voľnom výbere daňovníka vedie v praxi a vo väčšine prípadov k uloženiu finančného bremena nerezidentom, ale zvolený postup je neprimeraný aj vzhľadom na sledovaný cieľ, pretože tento cieľ možno dosiahnuť prostredníctvom smernice Rady 2008/55/ES 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), ako aj prostredníctvom smernice 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica 77/799“).

15 Pokiaľ ide o situáciu daňovníkov s bydliskom alebo so sídlom v tretích štátoch alebo v

štátoch patriacich do Európskeho hospodárskeho spoločenstva (EHP), ktoré ale nie sú členmi Únie, Komisia zdôrazuje, že jednak zmluvy, ktoré Portugalská republika uzavrela s Nórske kráľovstvom a Islandskou republikou už umožňujú výmenu informácií v danej oblasti, a jednak predmetné ustanovenia právnych predpisov sa vzťahujú na právo Únie môžu uplatňovať iba v prípade, ak títo daňovníci majú bydlisko alebo sídlo v krajine, ktorá s Portugalskou republikou neuzavrela zmluvu v oblasti dvojitého zdanenia upravujúcu takúto výmenu informácií.

16 Komisia tiež uvádza, že článok 18 ES sa možno v danom prípade úinne dovoľáva a že tento článok nerozlišuje, či sú občania ekonomicky aktívni, alebo takí nie sú. Povinnosť stanovená v článku 130 CIRS sa netýka iba ekonomicky aktívnych osôb, a preto je diskriminácia vo vzťahu ku všetkým osobám, ktoré vykonávajú, hoci len dočasne, svoje právo na voľný pohyb v priestore Spoločenstva zakotvené v článku 18 ES.

17 Portugalská republika namieta voči prípustnosti časti argumentácie Komisie. Komisia totiž vo svojej replike prezentovala svoju výhradu týkajúcu sa nerezidentov podliehajúcich zrážkovej dani neurčito a inkohorentne. Tým, že v tej istej replike Komisia uviedla, že článok 130 CIRS je diskriminčný nielen voči nerezidentom, ale aj voči všetkým osobám, ktoré vykonávali svoje právo voľného pohybu, uviedla v priebehu konania nový žalobný dôvod v rozpore s ustanoveniami článku 42 ods. 2 rokovacieho poriadku Súdneho dvora. Komisia ďalej neformulovala svoje výhrady týkajúce sa Dohody EHP koherentne a zrozumiteľne, keď nespresnila, na ktoré články tejto dohody odkazovala, a teda, že táto dohoda neobsahuje ustanovenia zodpovedajúce článku 18 ES.

18 Vo veci samej a pokiaľ ide v prvom rade o daňovníkov nerezidentov, ktorí poberajú v Portugalsku iba príjmy podliehajúce zrážkovej dani, Portugalská republika uvádza, že Komisia nemôže pri preukázaní uvádzaného nesplnenia povinnosti vychádzať iba zo znenia samotného článku 130 CIRS, keďže toto ustanovenie, tak ako sa v skutočnosti vykladá a uplatňuje, nestanovuje pre týchto daňovníkov povinnosť určiť si daňového zástupcu.

19 Zo zjednodušeného postupu prihlásenia stanoveného zákonným dekrétom č. 463/79 a vyhláškou č. 21.305/2003, ktorá sa vzťahuje na týchto daňovníkov, vyplýva, že len o podniky, ktoré majú postavenie „daňových zástupcov“, samy pristúpia k vybratiu zrážkovej dane a sú za daňovníka zodpovedné, nemajú títo daňovníci, pri neexistencii akejkoľvek inej dodatočnej povinnosti, povinnosť určiť si daňového zástupcu.

20 Pokiaľ ide v druhom rade o nerezidentov poberajúcich v Portugalsku príjmy, ktoré zakladajú povinnosť podať daňové priznanie, Portugalská republika uvádza, že keďže článok 130 CIRS má za cieľ zabezpečiť skutočné splnenie formalít, ktoré sú uložené daňovníkom neprítomným na portugalskom území, toto opatrenie nie je diskriminčné, lebo sa uplatňuje za rovnakých podmienok na rezidentov a nerezidentov. Vzťahom na to, že vnútroštátne predpisy neuvádzajú, že zastúpenie má odplatnú povahu, takáto povaha nemá nič spoločné ani s predmetnou daňovou právnou úpravou. Komisia teda nemôže predpokladať existenciu finančného bremena a odôvodňovať tým uvádzané nesplnenie povinnosti.

21 Portugalská republika takisto uvádza, že za podmienok stanovených v článku 58 ods. 1 ES má článok 130 CIRS za cieľ zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým únikom, čo sú naliehavé dôvody všeobecného záujmu odôvodňujúce obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených zmluvou. Povinnosť zastúpenia teda nejde nad rámec toho, čo je v tejto súvislosti potrebné, a smernica 77/799, ktorú uvádza Komisia, nemá v prípade dodržiavania tejto povinnosti daňovníkom žiadnu rolu. Alej vzhľadom na úlohu daňového zástupcu, ktorý je povinný splniť iba vedľajšie povinnosti formálnej povahy, ako je predloženie priznání a prijatie oznámení, sa Komisia nemôže účinne dovoliť smernice 2008/55, ktorá sa týka vymáhania dane, čo v nijakom prípade nepatrí medzi funkcie vykonávané týmto zástupcom.

22 Portugalská republika dodáva, že Komisia sa nemôže ani účinne dovoliť článku 18 ES, ktorý sa vzťahuje iba na ekonomicky neaktívne osoby, ktorých sa netýka článok 130 CIRS. Napokon vo vzťahu ku zmluvným štátom Dohody EHP judikatúra týkajúca sa obmedzení výkonu slobôd pohybu nemôže byť prebratá v celom rozsahu, keďže rámec spolupráce stanovený smernicou 77/799 v tomto kontexte určite neexistuje.

23 Vo svojom vyjadrení vedľajšieho účastníka Španielske kráľovstvo navrhuje zamietnuť žalobu z rovnakých dôvodov, aké uvádza Portugalská republika, a zároveň trvá na skutočnosti, že Komisia nepredložila dôkaz o údajnom porušení povinnosti, pokiaľ ide o nerezidentov, ktorých príjmy podliehajú zrážkovej dani, pričom toto nesplnenie povinnosti vychádzajúce z jej vlastného výkladu predmetného vnútroštátneho zákona je tiež teoretické.

24 Pokiaľ ide o ostatných nerezidentov, Komisia sa podľa Španielskeho kráľovstva nemôže dovoliť článku 18 ES, pretože nepreukázala, že predmetné vnútroštátne opatrenie sa uplatňuje na ekonomicky neaktívne osoby. Toto opatrenie nie je ani diskriminačné, pretože situácia nerezidentov nie je porovnateľná so situáciou rezidentov, a ani neprimerané vzhľadom na sledovaný cieľ, ktorý nemožno dosiahnuť prostredníctvom smerníc, ktorých sa dovoliť Komisia a ktoré sa navyše menia z dôvodu neúčinnosti. Komisia taktiež nepredložila nijaký dôkaz, že uplatňovanie portugalského zákona na pohyb kapitálu vo vzťahu k tretím štátom je v rozpore so Zmluvami. Smernice o pomoci a spolupráci nie sú napokon uplatniteľné vo vzťahu so štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody EHP.

### *Posúdenie Súdnyim dvorom*

#### O prípustnosti

25 Z článku 38 ods. 1 písm. c) rokovacieho poriadku a z príslušnej judikatúry vyplýva, že každý návrh na začatie konania musí označiť predmet konania, ako aj zhrnutie dôvodov a že toto označenie musí byť dostatočne jasné a presné, aby umožnilo žalovanému pripraviť si svoju obranu a Súdnemu dvoru vykonať preskúmanie. Z toho vyplýva, že podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých je žaloba založená, musia vyplynúť koherentným a zrozumiteľným spôsobom z textu samotného návrhu a návrhy žaloby musia byť formulované jednoznačne, aby Súdny dvor nerozhodol nad rámec návrhov alebo neopomenul rozhodnúť o niektorom žalobnom dôvode (pozri najmä rozsudok zo 14. januára 2010, Komisia/Česká republika, C-343/08, Zb. s. I-275, bod 26 a citovaná judikatúra).

26 Touto žalobou sa Komisia podľa znenia jej návrhov domáha konštatovania, že Portugalská republika porušila povinnosti, ktoré jej vznikajú podľa článkov 18 ES a 56 ES, ako aj zodpovedajúcich článkov Dohody EHP.

27 V prejednávanej veci treba po prvé poznamenať, že zo žalobných dôvodov a tvrdení uvedených v žalobe Komisie jasne vyplýva, že Komisia vytýka Portugalskej republike, že

zachováva právne ustanovenia, ktoré sú v rozpore so zásadami voľného pohybu, ktoré stanovujú už uvedené články Zmluvy ES a Dohody EHP.

28 Po druhé treba konštatovať, že žaloba sa v súvislosti s tvrdením týkajúcim sa Dohody EHP vyznačuje istou nepresnosťou, pretože po poukázaní na porušenie článkov 18 ES a 56 ES sa obmedzila na porušenie „zodpovedajúcich článkov“ tejto dohody. Je však nesporné, že Komisia vo svojej replike spresnila, že mala v úmysle dovoliť sa iba porušenia článku 40 uvedenej dohody. Treba tiež ale poznamenať, ako vyplýva z bodu 59 vyjadrenia Portugalskej republiky k žalobe, že je zrejmé, že Portugalská republika sa nemohla racionálne zmýliť v tom, že výhrada Komisie týkajúca sa Dohody EHP sa naozaj týkala článku 40 tejto dohody. Za týchto okolností mohla Portugalská republika v tejto súvislosti úinne uplatniť svoju obranu.

29 Po tretie, hoci Portugalská republika uvádza, že tvrdenia predložené Komisiou v jej replike robia argumentáciu Komisie nekoherentnou a neurčitou, toto posúdenie sa týka základu tejto argumentácie a nespochybňuje prípustnosť žaloby, pretože uvádzané výhrady sú presné.

30 Keď sa Komisia napokon dovoláva vo svojej replike diskriminačnej povahy napadnutého opatrenia aj voči rezidentom, ktorí dočasne využívajú svoje právo voľného pohybu, obmedzuje sa tým na odpoveď na tvrdenie uvádzané Portugalskou republikou v obrane, ktoré sa zakladá na tom, že určenie daňového zástupcu je uložené tak rezidentom, ako aj nerezidentom. Táto odpoveď teda nemôže byť považovaná za nový žalobný dôvod Komisie.

31 Z predchádzajúcich úvah preto vyplýva, že túto žalobu treba vyhlásiť za prípustnú.

O údajnom porušení

32 Treba skúmať či, ako uvádza Komisia, článok 130 CIRS predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu stanoveného v článku 56 ES a článku 40 Dohody EHP, ako aj obmedzenie voľného pohybu osôb stanoveného v článku 18 ES.

– O porušení článku 56 ods. 1 ES

33 Je nesporné, že článok 130 CIRS stanovuje povinnosť určiť si daňového zástupcu tak pre nerezidentov poberajúcich príjmy podliehajúce dani z príjmu, ako aj pre rezidentov, ktorí opúšťajú portugalské územie na obdobie dlhšie než šesť mesiacov. Pokiaľ ide o otázku, či takýto nástroj môže upravovať situácie, ktoré patria do pôsobnosti článku 56 ES, treba poznamenať, že Portugalská republika nespochybňuje, že povinnosť stanovená v článku 130 CIRS sa uplatňuje v prípadoch pohybu kapitálu spojeného s investovaním do nehnuteľného majetku, ktoré uvádza Komisia.

34 Podľa ustálenej judikatúry zahŕňa pohyb kapitálu operácie, ktorými nerezidenti vykonávajú investície do nehnuteľného majetku na území členského štátu, ako to vyplýva z nomenklatúry kapitálových pohybov uvedenej v prílohe 1 smernice 88/361, pričom táto nomenklatúra si zachováva svoj orientačný charakter pre definovanie pojmu pohybu kapitálu (pozri rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 23, a z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 59).

35 Článok 130 CIRS teda patrí do pôsobnosti článku 56 ods. 1 ES, ktorý všeobecne zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj článku 40 Dohody EHP, ktorý obsahuje rovnaký zákaz, pokiaľ ide o vzťahy medzi štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami uvedenej dohody, bez ohľadu na to, či sú členmi Únie alebo EZVO (pozri, pokiaľ ide o posledný uvádzaný článok, rozsudok z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 21).



36 V dôsledku toho treba skúmať, či povinnosť stanovená v článku 130 CIRS predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

37 V tejto súvislosti je nesporné, že uložením povinnosti určiť si daňového zástupcu, článok 130 CIRS ukladá predmetným daňovníkom, aby vykonali kroky a v praxi aj znášali náklady na odmenu tohto zástupcu. Takéto povinnosti vytvárajú pre daňovníkov príťaž, ktorá ich môže odradiť od investovania kapitálu v Portugalsku a najmä od investovania do nehnuteľného majetku. Z toho vyplýva, že uvedená povinnosť musí byť považovaná za obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ods. 1 ES a článok 40 Dohody EHP v zásade zakazujú.

38 Keď Portugalská republika uvádza, že cieľ sledovaný povinnosťou určiť si daňového zástupcu smeruje k zabezpečeniu účinnosti daňových kontrol a boju proti daňovým únikom v rámci daní z príjmu fyzických osôb, čo Komisia nespochybňuje, dovoľáva sa naliehavého dôvodu všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri najmä rozsudky ELISA, už citovaný, bod 81; z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 55, ako aj z 11. júna 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Zb. s. I-5093, bod 45).

39 Podľa Komisie je však požiadavka stanovená predmetnou vnútroštátnou právnou úpravou vzhľadom na sledované ciele neprimeraná, pretože mechanizmy ponúkané smernicou 2008/55 a smernicou 77/799 postačujú na dosiahnutie takéhoto cieľa.

40 Pokiaľ ide o smernicu 77/799, treba pripomenúť, že podľa ustanovení článku 1 ods. 1, 3 a 4 si kompetentné orgány členských štátov vymieňajú všetky informácie, ktoré im umožňujú uskutočniť správne stanovenie daní z príjmov. Podľa článku 2 tejto smernice dochádza k tejto výmene informácií na požiadanie príslušného orgánu dotknutého členského štátu. Ako vyplýva z článku 3 uvedenej smernice, príslušné orgány členských štátov si v určitých prípadoch uvedených v smernici vymieňajú informácie aj automaticky bez predchádzajúceho požiadania, alebo dokonca spontánne podľa jej článku 4. Napokon podľa článku 11 smernice 77/799 jej ustanovenia neprekážajú plneniu žiadnych ďalších záväzkov na výmenu informácií, ktoré môžu vyplývať z iných právnych aktov (rozsudok ELISA, už citovaný, body 39, 40 a 42).

41 Portugalská republika však uvádza, že žiadosť o informácie podľa článku 2 smernice 77/799 môže predložiť len vtedy, keď vopred disponuje dostatočnými údajmi, čo práve ukladá povinnosť mať daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom na portugalskom území, od ktorého môžu daňové orgány priamo a osobne žiadať splnenie všetkých relevantných oznamovacích povinností na účet daňovníka nerezidenta.

42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry možno odôvodnenie založené na boji proti daňovým únikom pripustiť iba vtedy, ak sa týka úplne umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť daňové predpisy, čo vylučuje akúkoľvek všeobecnú domnienku daňových únikov. Všeobecná domnienka daňových únikov alebo vyhýbania sa plateniu daní teda nemôže postačovať na odôvodnenie daňového opatrenia, ktoré je na ujmu cieľov Zmluvy (pozri rozsudok ELISA, už citovaný, bod 91 a citovanú judikatúru).

43 Keďže povinnosť určiť si daňového zástupcu sa týka najmä všetkých daňovníkov nerezidentov, ktorí poberajú príjmy vyžadujúce si predloženie daňového priznania, zaťažuje táto povinnosť celú kategóriu daňovníkov iba z dôvodu, že nie sú rezidentmi, domnienkou daňového úniku alebo vyhýbania sa plateniu daní, ktorá sama osebe nemôže odôvodňovať narušenie cieľov Zmluvy spôsobené takouto povinnosťou.

44 Pokiaľ boli zdaniteľné čiastky pred daňovým orgánom členského štátu utajené a tieto

daťové orgány nemajú žiadny údaj umožňujúci zaťa vyšetovanie, nezdá sa, že povinnosť určiť si daťového zástupcu by prinášala odhalenie takýchto indícií a nahrádzala údajné nedostatky vo výmene informácií vyplývajúce zo smernice 77/799.

45 Nie je teda preukázané, že by v prípade, keď daťovník nerezident v Portugalsku nesplní svoje oznamovacie povinnosti a ukáže sa, že dlžná dať nebola zaplatená, mechanizmy vzájomnej pomoci príslušných daťových orgánov členských štátov, na ktoré poukazuje Komisia a ktoré v oblasti priamych daní predvída smernica 77/799, nepostaťovali na to, aby tieto povinnosti boli skutočne splnené. Netreba teda overiť, či to rovnako platí vo vzťahu k mechanizmom uvedeným v oblasti vymáhania týchto daní smernicou 2008/55, hoci aj za predpokladu, že táto smernica by bola v prejednávanej veci uplatniteľná podľa *ratione temporis*.

46 Z toho vyplýva, že povinnosť určiť si daťového zástupcu ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v boji proti daťovým únikom, a Komisia preto môže dôvodne tvrdiť, že uvedená povinnosť predstavuje pre daťovníkov nerezidentov, ktorí poberajú príjmy vyžadujúce si podanie daťového priznania, neodôvodnené obmedzenie voľného pohybu kapitálu stanoveného v článku 56 ES.

47 Okrem toho povinnosť určiť si daťového zástupcu nepredstavuje primeranú alebo nevyhnutnú odpoveď na „praktický problém“, ktorý podľa Portugalskej republiky spočíva v nemožnosti udržať si priame vzťahy s daťovníkmi nerezidentmi z dôvodu fyzickej vzdialenosti, ktorá ich oddeľuje od príslušných správnych orgánov, keď táto vzdialenosť predstavuje prekážku pre riadne fungovanie uvedených orgánov. Vzhľadom na moderné komunikačné prostriedky by totiž prichádzalo do úvahy zaviazať daťovníkov nerezidentov, aby oznámili portugalským daťovým orgánom adresu v inom členskom štáte než Portugalská republika pre všetky oznámenia vykonávané týmito daťovými orgánmi. Ako poznamenáva Komisia, v prípade, keď je fyzická prítomnosť daťovníka nevyhnutnou, postaťovalo by mu, aby si mohol určiť daťového zástupcu, a nie aby mal všeobecnú povinnosť takéhoto zástupcu si určiť.

48 Naopak treba konštatovať, ako uvádza Portugalská republika, že povinnosť určiť si daťového zástupcu stanovená v článku 130 CIRS s cieľom – ako ho spresňuje uvedený článok – zastupovať nerezidentov pred daťovým riaditeľstvom a dbať o splnenie ich daťových povinností, nie je uložená daťovníkom, ktorí poberajú iba príjmy podliehajúce zrážkovej dani, pre ktoré netreba podať daťové priznanie.

49 Je nesporné, že podľa ustanovení článku 3 ods. 5 zákonného dekrétu č. 463/79 v spojení s vyhláškou č. 21.305/2003 daťoví zástupcovia, ktorí sú subjektmi, ktoré vykonávajú zrážku splatnej dane z príjmov podliehajúcich tejto zrážke, ju platia v mene a na účet týchto daťovníkov. Z tohto dôvodu majú povinnosť sami pristúpiť k registrácii na daťovom úrade, zastupujú týchto daťovníkov pred uvedeným daťovým úradom a plnia za nich všetky oznamovacie formality týkajúce sa týchto príjmov. Komisia preto nemôže tvrdiť, že takéto opatrenie vyplýva iba z obežníka č. 14/93, ktorý vzhľadom na svoju právnu hodnotu, neumožňuje predmetným daťovníkom jasne určiť ich situáciu, pokiaľ ide o povinnosť stanovenú článkom 130 CIRS. Za týchto okolností možno nesplnenie povinností konštatované v bode 46 tohto rozsudku vzhľadom na ustanovenia článku 56 ES považovať za preukázané vo vzťahu k nerezidentom, ktorí poberajú výlučne príjmy podliehajúce zrážkovej dani.

– O porušení článku 40 Dohody EHP

50 Jedným zo základných cieľov Dohody EHP je dosiahnuť v najširšej možnej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom EHP tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Únie rozšíril na štáty EZVO. Z tohto hľadiska viaceré ustanovenia uvedenej dohody zabezpečujú, aby jej výklad bol, pokiaľ je to možné, jednotný na celom území EHP (pozri stanovisko 1/92 z 10.

apríla 1992, Zb. s. I?2821). V tomto rámci vykonáva Súdny dvor dozor na tým, aby sa pravidlá Dohody EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami Zmluvy, vykladali v členských štátoch jednotne (rozsudky z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C?452/01, Zb. s. I?9743, bod 29, a z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C?540/07, Zb. s. I?10983, bod 65).

51 Z uvedeného vyplýva, že obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody EHP sa majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, lebo tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES (pozri rozsudky z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C?521/07, Zb. s. I?4873, bod 33, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 66).

52 V dôsledku toho a z dôvodov uvedených pri preskúmaní žaloby Komisie vzhľadom na článok 56 ods. 1 ES treba konštatovať, že povinnosť určiť si daňového zástupcu, ktorú portugalská právna úprava ukladá nerezidentom, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 40 Dohody EHP.

53 Treba však konštatovať, ako vyplýva z bodov 43 až 46 tohto rozsudku, že toto obmedzenie nemožno považovať za odôvodnené vo vzťahu k článku 56 ES naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré smerujú k zabezpečeniu účinnosti daňových kontrol a boju proti daňovým únikom, pretože ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takéhoto cieľa, a pretože nebolo preukázané, že mechanizmy vzájomnej pomoci príslušných daňových orgánov členských štátov v oblasti priamych daní, ktorými Portugalská republika disponuje podľa smernice 77/799, nepostačujú na dosiahnutie toho istého cieľa.

54 Ako však už Súdny dvor rozhodol, judikatúra, ktorá sa týka obmedzení výkonu slobôd pohybu v rámci Únie, nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, keďže taký pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (pozri rozsudky A, už citovaný, bod 60 a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 69).

55 V prejednávanej veci treba uviesť, že rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov stanovený smernicou 77/799, ako aj smernicou 2008/55 v rozsahu, v akom by táto druhá uvedená smernica mohla byť v prejednávanej veci relevantná, neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretích štátov, pokiaľ tretí štát neprevzal záväzok vzájomnej pomoci.

56 Keďže sa Komisia vo svojej odpovedi na pripomienky predložené španielskou vládou v jej vyjadrení vedľajšieho účastníka na podporu návrhov Portugalskej republiky obmedzila na veľmi všeobecné uvedenie dohôd, ktoré Portugalskú republiku spájajú so štátmi patriacimi do EHP, ktoré nie sú členmi Únie, v tejto súvislosti nepreukázala, že uvedené dohody skutočne obsahujú postačujúce mechanizmy výmeny informácií na overenie a kontrolu vyhlásení predložených daňovníkmi s bydliskom alebo so sídlom v týchto štátoch.

57 Za týchto okolností treba konštatovať, že povinnosť určiť si daňového zástupcu v rozsahu, v akom sa týka daňovníkov s bydliskom alebo so sídlom v zmluvných štátoch Dohody EHP, ktoré nie sú členmi Únie, nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa smerujúceho k zabezpečeniu účinnosti daňových kontrol a boja proti daňovým únikom.

58 Žalobu teda treba v rozsahu, v akom sa týka porušenia povinností, ktoré Portugalskej republike vyplývajú z článku 40 Dohody EHP, zamietnuť.

– O porušení článku 18 ES

59 Komisia okrem toho žiada, aby Súdny dvor určil, že Portugalská republika si nespĺnila

povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ES.

60 Keže sporná právna úprava je v rozpore s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, nie je potrebné skúmať oddelene túto právnu úpravu vo svetle článku 18 ES, ktorý sa týka voľného pohybu osôb (pozri analogicky rozsudok z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 45).

61 Z vyššie uvedeného vyplýva, že treba konštatovať, že Portugalská republika si tým, že prijala a nechala v platnosti článok 130 CIRIS, ktorý stanovuje daňovníkom nerezidentom povinnosť určiť si daňového zástupcu v Portugalsku, pokiaľ poberajú príjmy, pre ktoré sa vyžaduje predloženie daňového priznania, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ES.

## O trovách

62 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Na základe článku 69 ods. 3 tohto rokovacieho poriadku môže Súdny dvor rozdeliť náhradu trov konania medzi účastníkov konania alebo rozhodnúť, že každý z účastníkov konania znáša svoje vlastné trovy konania, ak účastníci konania nemali úspech aspoň v jednej z častí predmetu konania alebo vo viacerých častiach predmetu konania, alebo z výnimočných dôvodov.

63 V predmetnom spore treba prihliadnuť na skutočnosť, že výhradám Komisie založeným na požiadavkách vyplývajúcich z článku 56 ES, pokiaľ ide o daňovníkov, ktorí poberajú výlučne príjmy podliehajúce zrážkovej dani, ako aj výhradám vyplývajúcim z Dohody EHP sa nevyhovelo.

64 Portugalskú republiku teda treba zaviazať na náhradu troch štvrtín všetkých trov konania, pričom Komisia bude povinná znášať zostávajúcu štvrtinu trov konania.

65 Podľa článku 69 ods. 4 prvého pododseku toho istého rokovacieho poriadku belgický štát, ktorý vstúpil do konania ako vedľajší účastník konania, znáša svoje vlastné trovy konania. Španielske kráľovstvo v dôsledku toho znáša svoje vlastné trovy konania.

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

- Portugalská republika si tým, že prijala a nechala v platnosti článok 130 Zákonníka o dani z príjmu fyzických osôb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), ktorý stanovuje daňovníkom nerezidentom povinnosť určiť si daňového zástupcu v Portugalsku, pokiaľ poberajú príjmy, pre ktoré sa vyžaduje predloženie daňového priznania, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ES.**
- V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**
- Portugalská republika je povinná nahradiť tri štvrtiny všetkých trov konania. Európska komisia je povinná znášať zostávajúcu štvrtinu trov konania.**
- Španielske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

\* Jazyk konania: portugalčina.