

Vec C-493/09

Európska komisia

proti

Portugalskej republike

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – článok 63 ZFEÚ a článok 40 Dohody o EHP – Voľný pohyb kapitálu – Zahraničné a vnútroštátne dôchodkové fondy – Daň z príjmov právnických osôb – Dividendy – Oslobodenie od dane – Rozdielne zaobchádzanie“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb

(článok 63 ZFEÚ; Dohoda o EHP, článok 40)

Členský štát, ktorý oslobodenie od dane z príjmov spoločností vyhradí výlučne pre dôchodkové fondy so sídlom na jeho území, si nespĺní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore.

Z dôvodu takejto vnútroštátnej úpravy je totiž prípadná investícia cudzozemského dôchodkového fondu do tuzemskej spoločnosti menej atraktívna ako investícia, ktorú by mohol uskutočniť tuzemský dôchodkový fond. Účinkom tohto rozdielneho zaobchádzania je odradenie cudzozemských dôchodkových fondov od investovania do tuzemských spoločností a odradenie tuzemských sporetov od investovania do takýchto dôchodkových fondov.

Takéto obmedzenie voľného pohybu kapitálu nie je odôvodnené cieľom vychádzajúcim z potreby zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového systému, pretože z právneho hľadiska nie je dostatočne preukázaný 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.

Okrem toho, hoci je oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb protiváhou za to, že dôchodkové fondy dodržiavajú prísne požiadavky v oblasti riadenia, činnosti, kapitalizácie a finančnej zodpovednosti stanovené smernicou 2003/41 o činnostiach a dohode nad inštitúciami zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia a vnútroštátnou právnou úpravou, predmetné obmedzenie nemôže byť odôvodnené potrebou kontrolovať dodržiavanie týchto požiadaviek, a teda zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak vnútroštátna právna úprava dôchodkovému fondu vôbec neumožňuje predložiť dôkaz, že spĺňa uvedené požiadavky, ktoré by mu umožnili využiť oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb. Nemožno totiž byť vopred vylúčiť, aby dôchodkové fondy so sídlom v inom členskom štáte mohli predložiť relevantné dôkazy, ktoré by vnútroštátnym daňovým orgánom umožnili jednoznačne a presne preveriť, či v štáte svojho sídla spĺňajú podmienky rovnocenné s tými, ktoré stanovuje vnútroštátna právna úprava.

Absolútne znemožnenie toho, aby mohli cudzozemské dôchodkové fondy využiť oslobodenie priznané tuzemským dôchodkovým fondom, v každom prípade nemožno považovať za proporcionálne ani vzhľadom na údajné ťažkosti dotknutého členského štátu, pokiaľ ide o získanie relevantných informácií a vymáhanie daňových dlhov.

Po prvé, pokiaľ ide o dôchodkové fondy so sídlom v inom členskom štáte, smernica 77/799 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní, ako aj smernica 2008/55 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení totiž vnútroštátnym orgánom poskytuje rámec na spoluprácu a pomoc, ktorý im umožňuje získať informácie vyžadované v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy, ako aj prostriedky na vymoženie prípadných daňových dlhov od cudzozemských dôchodkových fondov. Po druhé, pokiaľ ide o dôchodkové fondy so sídlom v členskom štáte EHP, hoci sa citované mechanizmy neuplatňovali v ťase rozhodujúcich skutočností, sporná právna úprava sa v každom prípade nemôže považovať za primeranú, ak nepodmieňuje využívanie oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb existenciou dvojstrannej zmluvy o pomoci medzi dotknutým členským štátom a členskými štátmi EHP, ktorá by umožňovala spoluprácu a pomoc zodpovedajúce tým, ktoré sa uplatňujú medzi členskými štátmi Únie. Okrem toho na zaistenie vymoženia daňových dlhov bolo možné uvažovať o opatreniach, ktoré by obmedzovali voľný pohyb kapitálu menej ako sporná právna úprava, ako sú povinnosť vopred predložiť potrebné finančné záruky za zaplatenie týchto dlhov.

(pozri body 30, 36, 37, 46, 48 – 50, 52 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 6. októbra 2011 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Článok 63 ZFEÚ a článok 40 Dohody o EHP – Voľný pohyb kapitálu – Zahraničné a vnútroštátne dôchodkové fondy – Daň z príjmov právnických osôb – Dividendy – Oslobodenie od dane – Rozdielne zaobchádzanie“

Vo veci C-493/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 1. decembra 2009,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Portugalskej republike, v zastúpení: L. Inez Fernandes a H. Ferreira, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia J. J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca) a M. Safjan,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. marca 2011,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. mája 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia sa svojou žalobou domáha toho, aby Súdny dvor určil, že Portugalská republika si tým, že zdaovala dividendy vyplácané cudzozemským dôchodkovým fondom vyššou sadzbou dane ako dividendy vyplácané dôchodkovým fondom so sídlom na území Portugalska, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody z 2. mája 1992 o Európskom hospodárskom priestore [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

Právny rámec

2 Podľa článku 16 ods. 1 režimu, ktorý sa uplatňuje na daňové výhody (Estatuto dos Beneficios Fiscais, ďalej len „EBF“), sú príjmy dôchodkových a podobných fondov, 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 tohto článku 16 sa zvýhodnenie stanovené v tom istom odseku 1 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, podliehajú DPP, iba pokiaľ ide o príjmy získané na tomto území. Článok 80 ods. 4 písm. c) CIRC spresňuje, že sadzba DPP je 20 %, pokiaľ ustanovenia dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia neurčujú inak.

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 prítateňná stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa na tomto území, považujú za súčasť príjmov cudzozemcov, ktoré sa zdaťujú v Portugalsku.

6 Podľa článku 88 ods. 1 písm. c), ods. 3 písm. b) a ods. 5 CIRC sa DPP vyberá ako konečná zrážková daň.

7 Podľa článku 88 ods. 11 CIRC:

„Sadzbou 20 % sa osobitne zdaťujú 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 daovníka nepretržite počas roka predchádzajúceho ich nadobudnutiu a nezostali v jeho vlastníctve počas obdobia nevyhnutného na dosiahnutie tejto doby.“

8 Článok 88 ods. 12 CIRC stanovuje:

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

Konanie pred podaním žaloby

9 Dňa 23. marca 2007 Komisia zaslala Portugalskej republike list s výzvou, v ktorej uviedla nezlučiteľnosť portugalských daňových noriem týkajúcich sa daňového režimu dividend a úrokov vyplácaných dôchodkovým fondom, ktoré nemajú sídlo na území Portugalska, s článkom 63 ZFEÚ a článkom 40 Dohody o EHP.

10 Keďže odpoveď Portugalskej republiky Komisiu neuspokojila, 8. mája 2008 zaslala tomuto členskému štátu odôvodnené stanovisko, v ktorom ho vyzvala, aby prijalo opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s týmto odôvodneným stanoviskom, a to v lehote dvoch mesiacov odo dňa jeho prevzatia.

11 Portugalská republika v odpovedi zo 14. augusta 2008 uznala, že sporný daňový režim predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ale domnievala sa, že takéto obmedzenie je podľa práva Únie odôvodnené. Predovšetkým uviedla, že zvýhodnený daňový režim vyhradený pre dôchodkové fondy so sídlom v Portugalsku kompenzuje osobitné zákonné povinnosti, ktorým tieto fondy podliehajú.

12 Keďže Komisiu tieto vysvetlenia neuspokojili, rozhodla sa podať žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie o nesplnenie povinnosti.

Konanie pred Súdny dvorom

13 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.

14 Predseda Súdneho dvora tento návrh uznesením z 15. júla 2010 zamietol.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

15 Komisia tvrdí, že portugalský daňový režim, ktorý sa uplatňuje na dôchodkové fondy, predstavuje rozdielne zaobchádzanie v závislosti od miesta sídla uvedených fondov. Dividendy

vyplácané dôchodkovým fondom založeným a vykonávajúcim svoju činnosť podľa portugalskej právnej úpravy sú tak úplne oslobodené od DPP, zatiaľ čo dividendy vyplácané cudzozemským dôchodkovým fondom jej podliehajú.

16 Komisia sa domnieva, že toto rozdielne zaobchádzanie predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, keďže vedie k tomu, že investície cudzozemských dôchodkových fondov do portugalských obchodných spoločností sú menej atraktívne.

17 Portugalská republika na úvod spresňuje, že ak vyplácané dividendy vychádzajú z obchodných podielov, ktoré boli vo vlastníctve fondov, ktoré z nich majú prospech, počas obdobia kratšieho ako jeden rok, nedochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu medzi tuzemskými dôchodkovými fondmi a cudzozemskými dôchodkovými fondmi, keďže podľa článku 88 ods. 11 CIRK tieto príjmy podliehajú DPP v oboch prípadoch.

18 V ostatných prípadoch Portugalská republika uznáva existenciu obmedzenia voľného pohybu kapitálu, ale tvrdí, že toto obmedzenie je odôvodnené dvomi skutočnosťami.

19 Po prvé daňový režim, ktorý sa uplatňuje na dôchodkové fondy, je podľa nej odôvodnený cieľom zachovať koherenciu daňového systému. Oslobodenie príjmov tuzemských 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. Podľa nej je v oblasti starobného dôchodku potrebný široký výklad tohto naliehavého dôvodu všeobecného záujmu, aby sa odstránilo akékoľvek riziko ohrozenia finančnej rovnováhy systému sociálneho zabezpečenia.

20 Po druhé Portugalská republika tvrdí, že obmedzenie oslobodenia od DPP len na tuzemské dôchodkové fondy vychádza z požiadaviek spojených s činnosťou daňových kontrol. Požiadavky právnej úpravy, ktorá stanovuje nárok na výhodu spočívajúcu v oslobodení od DPP, podľa nej vyžadujú, aby fondy uchádzajúce sa o toto oslobodenie mohli byť priamo kontrolované portugalskými daňovými orgánmi.

21 Na dôchodkové fondy so sídlom v Portugalsku sa teda vzťahujú nielen osobitne prísne požiadavky týkajúce sa starostlivosti a ochrany investorov, ktoré vyplývajú zo smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/41/ES z 3. júna 2003 o činnostiach a dohode nad inštitúciami zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia (Ú. v. ES L 235, s. 10; Mim. vyd. 05/004, s. 350), ale aj dodatočné podmienky vyplývajúce z portugalského práva, predovšetkým v oblasti finančnej zodpovednosti. Článok 16 ods. 4 EBF tak podľa nej stanovuje predovšetkým to, že správcké spoločnosti dôchodkových fondov znášajú hlavnú zodpovednosť za daňové dlhy fondov alebo majetku, ktoré spravujú.

22 Kontrola týchto skutočností je však podľa nej osobitne komplexná a vyžaduje, aby sa mohli portugalské daňové orgány priamo obrátiť 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, ak ide o dôchodkové fondy so sídlom v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, keďže normy Únie týkajúce sa spolupráce v daňovej oblasti sa v tejto súvislosti neuplatňujú.

23 V odpovedi na tieto tvrdenia Komisia po prvé tvrdí, že pokiaľ ide o obmedzenie voľného pohybu kapitálu spôsobené portugalským režimom zdanenia dôchodkových fondov, odôvodnenie vychádzajúce z koherencie daňového systému nemôže obstáť.

24 DDP zaťažujúca príjmy cudzozemských dôchodkových fondov totiž podľa nej jednak nepredstavuje priamy zdroj financovania systému sociálneho zabezpečenia. Okrem toho uvádza, že kompenzovanie straty daňových príjmov vyplývajúcich z oslobodenia od DPP prostredníctvom zdanenia starobných dôchodkov je ústinné len v prípade, ak sú tieto dôchodky vyplácané osobám s bydliskom v Portugalsku.

25 Po druhé sa Komisia domnieva, že sporné obmedzenie nemožno odôvodniť ani úvahami spojenými s ústinnosťou daňových kontrol.

26 Konkurenčná výhoda, ktorú údajne majú cudzozemské dôchodkové fondy v oblasti požiadaviek, ktoré musia dodržiavať, totiž podľa nej jednak neodôvodňuje to, aby sa voči nim uplatňovalo menej výhodné daňové zaobchádzanie.

27 Okrem toho sa podľa nej o daňovom režime vyhradenom pre cudzozemské dôchodkové fondy nemožno domnievať, že jeho cieľom je chrániť obchodné spoločnosti, do ktorých investujú, a fyzické osoby s bydliskom v Portugalsku. Snaží sa len o obmedzenie výhody oslobodenia od DPP na tuzemské dôchodkové fondy, pričom cudzozemským dôchodkovým fondom nedáva možnosť preukázať, že ponúkajú záruky porovnateľné so zárukami, ktoré ponúkajú tuzemské dôchodkové fondy. Na to, aby sa zabezpečilo dodržiavanie cieľov sledovaných Portugalskou republikou, preto stačilo požiadať cudzozemské dôchodkové fondy, aby preukázali svoje postavenie a právny rámec, v ktorom vykonávajú svoju ústinnosť, keďže mechanizmy spolupráce a vzájomnej pomoci stanovené právom Únie, a pokiaľ ide o tretie štáty, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, viacstrannými a dvojstrannými dohodami, umožňujú portugalským orgánom pristúpiť k potrebným prevereniám, a dokonca k vymáhaniu daňových dlhov.

Posúdenie Súdnym dvorom

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

28 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby bez bydliska v členskom štáte od investovania v ňom alebo odradiť osoby s bydliskom v predmetnom členskom štáte od investovania v iných štátoch (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 50).

29 Pokiaľ ide o otázku, či sporná vnútroštátna úprava predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, treba konštatovať, že dividendy, ktoré spoločnosti so sídlom na území Portugalska vyplácajú dôchodkovým fondom, musia na to, aby neboli zaťažené DPP, spĺňať dve podmienky. Po prvé musia byť vyplatené dôchodkovým fondom založeným a vykonávajúcim svoju ústinnosť podľa portugalského práva. Po druhé musia byť tieto dividendy vyplácané na základe obchodného podielu, ktorý bol vo vlastníctve toho istého dôchodkového fondu nepretržite počas aspoň jedného roka predchádzajúceho ich nadobudnutiu alebo zostal v jeho vlastníctve počas obdobia nevyhnutného na dosiahnutie tejto doby.

30 Z toho vyplýva, že z dôvodu prvej podmienky stanovenej spornou vnútroštátnou úpravou je prípadná investícia cudzozemského dôchodkového fondu do portugalskej spoločnosti menej atraktívna ako investícia, ktorú by mohol uskutočniť tuzemský dôchodkový fond. Dividendy vyplácané portugalskými spoločnosťami zaťažuje DPP vo výške 20 % totiž len v prvom prípade, hoci vychádzajú z obchodného podielu, ktorý bol vo vlastníctve týchto fondov počas aspoň jedného roka predchádzajúceho ich nadobudnutiu. Účinkom tohto rozdielného zaobchádzania je odradenie cudzozemských dôchodkových fondov od investovania do portugalských spoločností a odradenie sporiteľov s bydliskom v Portugalsku od investovania do takýchto dôchodkových

fondov.

31 Uvedené rozdielne zaobchádzanie však nenastáva, ak dividendy vyplácané tuzemskými spoločnosťami vychádzajú z obchodného podielu, ktorý nebol vo vlastníctve rovnakého daovníka počas roka predchádzajúceho ich nadobudnutiu. V zmysle článku 88 ods. 11 CIRC sa totiž oslobodenie stanovené v článku 16 ods. 1 EBF za týchto podmienok neuplatňuje, v dôsledku čoho DPP zaťažuje tieto dividendy bez ohľadu na sídlo dôchodkového fondu, ktorému sú vyplácané.

32 V dôsledku toho treba konštatovať, že pokiaľ ide o zdanenie dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom na území Portugalska na základe obchodných podielov, ktoré dôchodkové fondy vlastní viac ako jeden rok, sporná právna úprava predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

O dôvodoch, ktoré môžu opodstatniť spornú právnu úpravu

33 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, vnútroštátne opatrenia obmedzujúce voľný pohyb kapitálu môžu byť opodstatnené dôvodmi uvedenými v článku 63 ZFEÚ alebo naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu pod podmienkou, že sú vhodné na zabezpečenie uskutočnenia cieľa, ktorý sledujú, a nejdú nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman/Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6649, bod 49 a citovaná judikatúra).

34 Podľa Portugalskej republiky je sporná právna úprava opodstatnená dôvodmi vychádzajúcimi z potreby zachovať jednak koherenciu daňového systému a jednak účinnosť kontroly požiadaviek, ktoré musia dôchodkové fondy splniť, aby mohli využívať sporné oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb.

– Pokiaľ ide o dôvod založený na potrebe zachovať koherenciu daňového systému

35 Treba pripomenúť, že Súdny dvor už pripustil, že potreba zachovať koherenciu daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (rozsudky z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 43, a Dijkman a Dijkman-Lavaleije, už citovaný, bod 54).

36 Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, však 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 (rozsudky Papillon, už citovaný, bod 44, a Dijkman a Dijkman/Lavaleije, už citovaný, bod 55).

37 Keďže Portugalská republika sa v tejto súvislosti obmedzila na tvrdenie, že oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb kompenzuje daň z príjmov, ktorú sporitelia v dôchodkových fondoch so sídlom v Portugalsku dlhujú v súvislosti so starobnými dôchodkami, ktoré poberajú, a že tým umožňuje predísť dvojitému zdaneniu týchto príjmov, nepreukázala na požadovanej právnej úrovni, že existuje takýto priamy vzťah.

38 Navyše treba konštatovať jednak to, že zo spornej právnej úpravy nevyplýva, že príjmy, ktoré cudzozemské dôchodkové fondy vyplácajú poberateľom s bydliskom v Portugalsku, nepodliehajú dani z príjmov. Za týchto okolností sú teda dividendy vyplácané cudzozemským fondom zaťažené daňou z príjmov právnických osôb a sumy, ktoré tieto fondy vyplácajú tuzemským poberateľom, podliehajú dani z príjmov fyzických osôb.

39 Okrem toho, ak tuzemský fond posielal príjmy cudzozemskému poberateľovi, sú dividendy,

ktoré prijal, oslobodené od dane z príjmov právnických osôb bez ohľadu na daňový režim vyhradený pre príjmy, ktoré tento fond posiela v rámci štátu bydliska poberateľa týchto príjmov.

40 Pokiaľ ide ďalej o tvrdenia založené na potrebe zaistiť udržateľnosť portugalského dôchodkového systému, Portugalská republika nepredložila nijaký dôkaz umožňujúci určiť, akým spôsobom by mohlo oslobodenie dividend vyplácaných cudzozemským fondom od dane z príjmov spoločností ohroziť financovanie tohto systému.

41 Preto vzhľadom na dôkazy, ktoré Portugalská republika predložila, nemôže obstať jej tvrdenie o potrebe zaistiť koherenciu daňového systému, ktoré uvádza, aby odôvodnila obmedzenie voľného pohybu kapitálu vyplývajúce zo spornej právnej úpravy.

– Pokiaľ ide o cieľ vychádzajúci z potreby zabezpečiť účinnosť kontrol

42 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (rozsudok Dijkman a Dijkman/Lavaleije, už citovaný, bod 58, ako aj citovaná judikatúra).

43 Podľa Portugalskej republiky je oslobodenie od DPP protiváhou za to, že dôchodkové fondy dodržiavajú požiadavky stanovené smernicou 2003/41 a portugalskou právnou úpravou.

44 Konkrétne, cieľom podmienok, ktoré musia splniť tuzemské dôchodkové fondy na to, aby mohli využiť oslobodenie od DPP, je podľa nej zaistenie udržateľnosti portugalského dôchodkového systému tým, že sa na tieto fondy vzťahujú osobitne prísne požiadavky v oblasti riadenia, účinnosti, kapitalizácie a finančnej zodpovednosti. Kontrolovanie týchto požiadaviek zo strany daňovej správy je podľa nej možné len vtedy, ak majú tieto dôchodkové fondy sídlo v Portugalsku.

45 V tejto súvislosti však treba konštatovať, že sporná právna úprava v zásade vylučuje cudzozemské dôchodkové fondy z oslobodenia od DPP bez toho, aby im dala možnosť dokázať, že spĺňajú požiadavky stanovené portugalskou právnou úpravou. Preto nemôže obstať tvrdenie Portugalskej republiky, že zistené rozdielne zaobchádzanie medzi tuzemskými a cudzozemskými dôchodkovými fondmi v oblasti oslobodenia od DPP je protiváhou za to, že tuzemské dôchodkové fondy dodržiavajú požiadavky stanovené uvedenou právnou úpravou. Cudzozemské dôchodkové fondy sú totiž z tohto oslobodenia vylúčené v každom prípade, aj keby spĺňali podmienky na jeho priznanie.

46 Vnútroštátna právna úprava, ktorá dôchodkovému fondu vôbec neumožňuje predložiť dôkaz, že spĺňa požiadavky, ktoré by mu umožnili využiť oslobodenie od DPP, ak by mal sídlo v Portugalsku, nemôže byť odôvodnená účinnosťou daňových kontrol. Nemožno totiž byť vopred vylúčený, aby dôchodkové fondy so sídlom v inom členskom štáte ako v Portugalsku mohli predložiť relevantné dôkazy, ktoré by portugalským daňovým orgánom umožnili jednoznačne a presne preveriť, či v štáte svojho sídla spĺňajú podmienky rovnocenné s tými, ktoré stanovuje portugalská právna úprava.

47 Ako to uviedol generálny advokát v bodoch 57 a 58 svojich návrhov, takéto posúdenie platí pre členské štáty Európskej únie a členské štáty Európskeho hospodárskeho priestoru (ďalej len „EHP“) o to viac, že cieľom zákonného dekrétu č. 12/2006 z 20. januára 2006, ktorý Portugalská republika uvádza vo svojom vyjadrení k žalobe, je prebrať smernicu 2003/41, ktorej uplatňovanie bolo rozšírené na členské štáty EHP.

48 Absolútne znemožnenie toho, aby mohli cudzozemské dôchodkové fondy využiť

oslobodenie priznané dôchodkovým fondom so sídlom v Portugalsku, v každom prípade nemožno považovať za proporcionálne ani vzťahom na údajné ťažkosti Portugalskej republiky, pokiaľ ide o získanie relevantných informácií a vymáhanie daňových dlhov.

49 Po prvé, pokiaľ ide o dôchodkové fondy so sídlom v inom členskom štáte ako v Portugalsku, smernica Rady 77/799/EHS 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), ako aj smernica 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) totiž portugalským orgánom poskytuje rámec na spoluprácu a pomoc, ktorý im umožňuje získať informácie vyžadované v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy, ako aj prostriedky na vymoženie prípadných daňových dlhov od cudzozemských dôchodkových fondov.

50 Po druhé, pokiaľ ide o dôchodkové fondy so sídlom v členskom štáte EHP, hoci sa mechanizmy opísané v predchádzajúcom bode neuplatňovali v ťase rozhodujúcich skutočností, treba konštatovať jednak to, že sporná právna úprava nepodmieňuje využívanie oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb existenciou dvojstrannej zmluvy o pomoci medzi Portugalskou republikou a členskými štátmi EHP, ktorá by umožňovala spoluprácu a pomoc zodpovedajúce tým, ktoré sa uplatňujú medzi členskými štátmi Únie. Okrem toho, ako to uviedol aj generálny advokát v bode 70 svojich návrhov, na zaistenie vymoženia daňových dlhov bolo možné uvažovať o opatreniach, ktoré by obmedzovali voľný pohyb kapitálu menej ako sporná právna úprava, ako sú povinnosť vopred predložiť potrebné finančné záruky za zaplatenie týchto dlhov.

51 Z toho vyplýva, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré vyplýva zo spornej právnej úpravy, nemožno opodstatniť dôvodmi, ktoré uvádza Portugalská republika.

52 Za týchto podmienok treba konštatovať, že Portugalská republika si tým, že oslobodenie od dane z príjmov spoločností vyhradila výlučne pre dôchodkové fondy so sídlom v Portugalsku, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o EHP.

O trovách

53 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. Keďže Komisia navrhla zaviazať Portugalskú republiku na náhradu trov konania a Portugalská republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

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

1. Portugalská republika si tým, že oslobodenie od dane z príjmov spoločností vyhradila výlučne pre dôchodkové fondy so sídlom v Portugalsku, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody z 2. mája 1992 o Európskom hospodárskom priestore.

2. Portugalská republika je povinná nahradiť trovy konania.

Podpisy

* Jazyk konania: portugalský.