

V?c C-493/09

Evropská komise

v.

Portugalská republika

„Nesplnění povinnosti státem – ?lánek 63 SFEU a ?lánek 40 Dohody o EHP – Volný pohyb kapitálu – Vnitrostátní a zahraniční penzijní fondy – Korporační da? – Dividendy – Osvobození – Rozdílné zacházení“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korporační da?

(?lánek 63 SFEU; Dohoda o EHP, ?lánek 40)

?lenský stát, který nárok na osvobození od korporační dan? vyhradí pouze penzijním fond?m rezident?m na jeho území, nespl?uje povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánku 63 SFEU a ?lánku 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru.

V d?sledku takové vnitrostátní úpravy jsou totiž možné investice penzijního fondu nerezidenta do obchodní spole?nosti rezidenta mén? p?itažlivé než investice, které m?že realizovat penzijní fond rezident. Toto rozdílné zacházení ve svém d?sledku odráží penzijní fondy nerezidenty od investování do obchodních spole?ností rezident? a spo?itele rezidenty odráží od investování do takových penzijních fond?.

Takové omezení volného pohybu kapitálu není od?vodn?no cílem vycházejícím z pot?eby zachovat soudržnost vnitrostátního da?ového systému, není-li dostate?n? prokázáno, že mezi dot?enou da?ovou výhodou a kompenzací této výhody ur?itou da?ovou zát?ží existuje bezprost?ední souvislost, p?i?emž bezprost?ední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dot?enou da?ovou právní úpravou.

A?koli je osvobození od korporační dan? dále kompenzací za to, že penzijní fondy spl?ují p?ísné požadavky v oblasti ?ízení, provozování ?innosti, kapitalizace a finan?ní odpovědnosti stanovené sm?rnicí 2003/41 o ?innostech institucí zam?stnaneckého penzijního pojišt?ní a dohledu nad nimi a vnitrostátní legislativou, dot?né omezení nelze od?vodnit pot?ebou kontrolovat dodržování t?chto požadavk? a zajistit tedy ú?innost da?ové kontroly, pokud vnitrostátní právní úprava absolutn? brání penzijním fond?m p?edložit d?kaz o tom, že spl?ují uvedené požadavky, které by jim dávaly nárok na osvobození od korporační dan?. Nelze totiž *a priori* vylou?it, že penzijní fondy, které jsou rezidenty v jiném ?lenském stát?, budou s to p?edložit vnitrostátním da?ovým orgán?m p?íslušné doklady umož?ující jasným a p?esným zp?sobem ov?it, že ve stát?, v n?mž jsou rezidenty spl?ují požadavky rovnocenné s požadavky stanovenými vnitrostátní legislativou.

Skute?nost, že je penzijním fond?m nerezident?m absolutn? brán?no uplatnit osvobození od dan? p?iznané penzijním fond?m rezident?m, nelze každopádn? považovat za p?ím??enou ani s ohledem na obtíže p?i sb?ru relevantních informací a vymáhání da?ových dluh? namítané dot?eným ?lenským státem.

Pokud jde zaprvé o fondy, které jsou rezidenty v jiném ?lenském stát?, sm?rnice 77/799 o

vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, jakož i směrnice 2008/55 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření totiž vnitrostátním orgánům dávají rámec pro spolupráci a pomoc, který jim umožňuje získat informace požadované vnitrostátní legislativou, a rovněž prostředky k vymáhání případných daňových dluhů u penzijních fondů nerezidentů. Pokud jde z druhé o penzijní fondy, které jsou rezidenty v členském státě EHP, i když je pravda, že výše uvedené mechanismy se zde neuplatní, dotčenou právní úpravu nelze nicméně považovat za primární, nepodmiňuje-li nárok na osvobození od korporátní daně existencí dvoustranné smlouvy o pomoci mezi dotčeným členským státem a členskými státy EHP, která by umožnila spolupráci a pomoc rovnocennou s tou, jaká je zavedena mezi členskými státy Unie. K zajištění vymáhání daňových dluhů si lze dále představit opatření, která volný pohyb kapitálu omezují méně než dotčená právní úprava, jako je povinnost předem poskytnout finanční záruky potřebné k uhrazení těchto dluhů.

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

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

6. října 2011(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Článek 63 SFEU a Článek 40 Dohody o EHP – Volný pohyb kapitálu – Vnitrostátní a zahraniční penzijní fondy – Korporátní daň – Dividendy – Osvobození – Rozdílné zacházení“

Ve věci C-493/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 1. prosince 2009,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Portugalské republice, zastoupené L. Inez Fernandesem a H. Ferreira, jako zmocněnci,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kancelář: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. března 2011,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. května 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá toho, aby bylo určeno, že Portugalská republika tím, že zdaňuje dividendy vyplácené penzijním fondem nerezidentem vyšší sazbou, než je sazba pro dividendy vyplácené penzijním fondem rezidentem na portugalském území, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU (dříve článek 56 ES) a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 2, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

2 Na základě čl. 16 odst. 1 režimu daňových výhod (Estatuto dos Benefícios Fiscais, dále jen „EBF“) jsou příjmy vyplácené penzijním fondem a obdobným subjektem, které jsou založeny a provozují činnost v souladu s portugalským právem, osvobozeny od daně z příjmu právnických osob (dále jen „IRC“).

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

4 Článek 4 odst. 2 CIRC stanoví, že právnické osoby a jiné subjekty, které nemají ani sídlo, ani místo, odkud jsou skutečně řízeny, na portugalském území, jsou povinny k IRC pouze ohledně příjmů získaných na tomto území. Článek 80 odst. 4 písm. c) CIRC upřesňuje, že sazba IRC činí 20 %, pokud ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nestanoví jinak.

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

6 V souladu s čl. 88 odst. 1 písm. c), odst. 3 písm. b) a odst. 5 CIRC se IRC vybírá jako konečná srážková daň.

7 Článek 88 odst. 11 CIRC stanoví:

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

8 ?lánek 88 odst. 12 CIRC stanoví:

„Z ?ástky dan? ur?ené v souladu s ustanoveními odstavce 11 se ode?te da?, která byla p?ípadn? sražena u zdroje, p?í?emž sražená da? nem?že být v tomto p?ípad? ode?tena z titulu ?l. 90 odst. 2.“

Postup p?ed zahájením soudního ?ízení

9 Komise dne 23. b?ezna 2007 zaslala Portugalské republice výzvu dopisem, ve které tvrdila, že ustanovení portugalských da?ových p?edpis? týkajících se da?ového zacházení s dividendami a úroky vyplácenými penzijním fond?m, které nejsou rezidenty na portugalském území, porušují ?lánek 63 SFEU a ?lánek 40 Dohody o EHP.

10 Jelikož odpov?? Portugalské republiky ze dne 18. ?ervna 2007 Komisi nep?esv?d?ila, posledn? uvedená tomuto státu dne 8. kv?tna 2008 zaslala od?vodn?né stanovisko, kterým jej vyzvala k p?ijetí opat?ení nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhov?l ve lh?t? dvou m?síc? od jeho obdržení.

11 Portugalská republika ve své odpov?di ze dne 14. srpna 2008 uznala, že p?edm?tný da?ový režim p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu, ale dosp?la k záv?ru, že takové omezení je z hlediska práva Unie od?vodnitelné. Tvrdila konkrétn?, že výhodn?jší da?ový režim pro penzijní fondy rezidenty v Portugalsku je kompenzací za zvláštní povinnosti, které jim zákon ukládá.

12 Jelikož tato vysv?tlení Komisi neuspokojila, rozhodla se podat projednávanou žalobu pro nespln?ní povinnosti.

?ízení p?ed Soudním dvorem

13 Podáním došlým kancelá?i Soudního dvora dne 8. dubna 2010 na základ? ?l. 40 t?etího pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie a ?lánku 93 jeho jednacího ?ádu požádal Kontrolní ú?ad ESVO, aby bylo povoleno jeho vedlejší ú?astenství v projednávané v?ci na podporu návrh? Komise.

14 P?edseda Soudního dvora tuto žádost usnesením ze dne 15. ?ervence 2010 zamítl.

K žalob?

Argumentace ú?astník? ?ízení

15 Komise tvrdí, že portugalský da?ový režim penzijních fond? zakládá rozdílné zacházení v závislosti na míst?, v n?mž jsou uvedené fondy da?ovými rezidenty. Dividendy vyplácené penzijním fond?m, které jsou založeny a provozují ?innost v souladu s portugalskou legislativou, tak jsou zcela osvobozeny od IRC, zatímco dividendy vyplácené penzijním fond?m nerezident?m této dani podléhají.

16 Komise zastává názor, že toto rozdílné zacházení je omezením volného pohybu kapitálu, jelikož ?iní investice penzijních fond? nerezident? v portugalských spole?nostech mén? p?itažlivými.

17 Portugalská republika úvodem up?es?uje, že na základ? ?l. 88 odst. 11 CIRC není v p?ípad? dividend, které fond?m plynou z podíl?, jenž drží po kratší dobu než jeden rok, zacházeno s penzijními fondy rezidenty jinak než s penzijními fondy nerezidenty, jelikož tyto p?íjmy podléhají

IRC v obou případech.

18 Portugalská republika uznává, že v ostatních případech je volný pohyb kapitálu omezen, avšak tvrdí, že toto omezení je odvoditelné ze dvou hledisek.

19 Daňový režim penzijních fondů je podle ní zaprvé odvoditelný pro účely zachování daňové soudržnosti. Osvobození příjmů penzijních fondů rezidentů od daní je tak kompenzováno zdaněním důchodů vyplácených příjemcem s bydlištěm v Portugalsku z titulu daní z příjmů fyzických osob. Široký výklad tohoto naléhavého důvodu obecného zájmu je podle ní v oblasti důchodů nezbytný k odvrácení rizika ohrožení finanční rovnováhy systému sociálního zabezpečení.

20 Portugalská republika zadruhé uvádí, že omezení osvobození od IRC na daňové fondy rezidenty se zakládá na požadavcích vážících se k účinnosti daňové kontroly. Zákonné požadavky, na nichž závisí nárok na osvobození od IRC, podle Portugalské republiky vyžadují, aby portugalské daňové orgány mohly fondy, které o toto osvobození usilují, přímo kontrolovat.

21 Penzijní fondy, které jsou rezidenty v Portugalsku, tak podle Portugalské republiky podléhají nejen obzvlášť přísným požadavkům na obezřetnost a ochranu investorů vyplývajícím ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/41/ES ze dne 3. června 2003 oinnostech institucí zaměřených na penzijní pojištění a dohledu nad nimi (Úř. věst. L 235, s. 10, Zvl. vyd. 05/04, s. 350), ale rovněž dalším požadavkům podle portugalského práva, a to konkrétně v oblasti finanční odpovědnosti. Článek 16 odst. 4 EBF tak zejména stanoví, že společnosti spravující penzijní fondy jsou primárně odpovědné za daňové dluhy z fondů i majetku, které spravují.

22 Kontrola příslušných skutečností je přitom obzvlášť komplexní a vyžaduje, aby se portugalské daňové orgány mohly přímo obracet na penzijní fondy, které jsou osvobozeny od IRC. V případě nedodržení požadavků v oblasti osvobození od IRC stanovených portugalskou legislativou je k zaručení toho, že částky dlužné z titulu IRC budou uhrazeny, potřeba mít na předemtné fondy přímý vliv. Takový vliv však podle Portugalské republiky nelze mít na penzijní fondy, které jsou rezidenty jiného členského státu, a tím méně na fondy, které jsou rezidenty třetího státu, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, jelikož ustanovení práva Unie týkající se spolupráce v oblasti daní se v tomto kontextu nepoužijí.

23 Komise v odpovědi na tyto argumenty zaprvé tvrdí, že odvodnění založené na daňové soudržnosti nelze v případě omezení volného pohybu kapitálu, ke kterému vede portugalský režim zdanění penzijních fondů, přijmout.

24 Podle Komise tak IRC vybíraná z příjmů penzijních fondů nerezidentů zaprvé není přímým zdrojem financování systému sociálního zabezpečení. Zadruhé kompenzovat ztráty v daňových příjmech vyplývající z osvobození od IRC zdaněním důchodů je podle ní účinné pouze v případě, že příjemci těchto důchodů mají bydliště v Portugalsku.

25 Komise dále zastává názor, že předemtné omezení nelze odvodnit ani úvahami pojícími se k účinnosti daňové kontroly.

26 Údajná konkurenční výhoda, kterou penzijní fondy nerezidenti mají ohledně požadavků, jež musí splnit, totiž podle Komise nemůže být důvodem k tomu, že se v ní jim uplatní nevýhodnější daňové zacházení.

27 Daňové zacházení s fondy nerezidenty dále podle Komise nelze považovat za zacházení, které chrání obchodní společnosti, do nichž tyto fondy investují, či fyzické osoby s bydlištěm v

Portugalsku. Podle Komise pouze směřuje k omezení nároku na osvobození od IRC na penzijní fondy rezidenty, aniž penzijním fondem nerezidentem ponechává možnost prokázat, že nabízejí rovnocenné záruky jako jsou záruky, které skýtají fondy rezidenti. K zajištění dodržení cílů uváděných Portugalskou republikou by tedy podle Komise postačovalo vyžadovat, aby penzijní fondy nerezidenti prokázaly své postavení a právní rámec, v němž jednají, jelikož mechanismy spolupráce a vzájemné pomoci stanovené právem Unie a rovněž mnohostrannými a dvoustrannými mezinárodními smlouvami v případě těchto států smluvních stran Dohody o EHP umožňují portugalským orgánům provést potřebné opatření, resp. vymáhat daňové dluhy.

Závěry Soudního dvora

K omezení volného pohybu kapitálu

28 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 50).

29 Pokud jde o otázku, zda dotčená vnitrostátní právní úprava omezuje volný pohyb kapitálu, je třeba konstatovat, že dividendy, které penzijním fondem vyplácí společnosti usazené na portugalském území, musí splňovat dvě podmínky k tomu, aby nepodléhaly IRC. Jednak musí být vypláceny penzijním fondem, které jsou založeny a provozují činnost v souladu s portugalským právem. Dále musí být vypláceny z titulu podílu, které byly bez přerušení v držení těchto penzijních fondů minimálně po dobu jednoho roku předcházejícího datu vyplacení zisku nebo byly nadále drženy do završení této doby.

30 Z toho plyne, že v důsledku první podmínky stanovené dotčenou vnitrostátní úpravou jsou možné investice penzijního fondu nerezidenta do portugalské obchodní společnosti méně přitažlivé než investice, které může realizovat penzijní fond rezident. Pouze v prvním případě totiž dividendy vyplácené portugalskou obchodní společností podléhají 20% sazbě z titulu IRC, přestože plynou z podílu, které byly v držení těchto fondů minimálně po dobu jednoho roku předcházejícího datu vyplacení zisku. Toto rozdílné zacházení ve svém důsledku odrazuje penzijní fondy nerezidenty od investování do portugalských obchodních společností a spočítatele s bydlištěm v Portugalsku odrazuje od investování do takových penzijních fondů.

31 K uvedenému rozdílnému zacházení však nedochází u dividend vyplácených společnostmi rezidentem z podílu, které nebyly v držení jedné a též osoby povinné k dani po dobu minimálně jednoho roku předcházejícího datu vyplacení zisku. Na základě čl. 88 odst. 11 CIRC se totiž osvobození od daně podle čl. 16 odst. 1 EBF za těchto podmínek neuplatní, takže dividendy podléhají IRC nezávisle na místě, v němž je daňovým rezidentem penzijní fond, kterému jsou vypláceny.

32 Za těchto podmínek je třeba dospět k závěru, že pokud jde o zdanění dividend vyplácených společnostmi usazenými na portugalském území z titulu podílu držených penzijním fondem po dobu více než jednoho roku, představuje sporná vnitrostátní právní úprava omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.

K možným odvodným dotčené legislativy

33 Jak vyplývá z ustálené judikatury, vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu mohou být odvodněna z důvodů uvedených v článku 63 SFEU, anebo naléhavými důvody

obecného zájmu za podmínky, že tato opatření jsou zpusobila zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, bod 49 a citovaná judikatura).

34 Podle portugalské vlády je dotčená legislativa odvodná davy spočívajícími v nutnosti zachovat jednak daovou soudržnost, jednak účinnost kontroly požadavků, které musí penzijní fondy splňovat, aby mohly mít na sporné osvobození od korporační daně nárok.

– K cíli spočívajícímu v nutnosti zachovat daovou soudržnost

35 Je nutno připomenout, že Soudní dvůr již připustil, že nutnost zachovat soudržnost daového systému může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou o ES (rozsudek ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 43, a výše uvedený rozsudek Dijkman a Dijkman-Lavaleije, bod 54).

36 Aby však mohl argument založený na takovémto odvodnění obstát, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotenou daovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daovou zátěží, při němž bezprostřední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotenou daovou právní úpravou (viz výše uvedený rozsudek Papillon, bod 44, a Dijkman a Dijkman-Lavaleije, bod 55).

37 Portugalská republika v tomto ohledu existenci takové souvislosti v souladu s vyžadovaným standardem dokazování dostatečně neprokázala, když se omezila na tvrzení, že osvobození od korporační daně je kompenzací za da z příjmu, kterou mají zaplatit účastníci penzijních fondů s bydlištěm v Portugalsku z titulu jim vyplácených důchodů, a umožňuje tak zabránit dvojímu zdanění těchto příjmů.

38 Je ostatně nutno konstatovat, že z dotené právní úpravy na jedné straně nevyplývá, že příjmy, které penzijní fondy nerezidenti vyplácejí příjemcem s bydlištěm v Portugalsku, dani z příjmu nepodléhají. Za takových okolností tak dividendy vyplácené penzijním fondem nerezidentem podléhají korporační dani a částky, které tyto fondy vyplácí příjemcem rezidentem, podléhají dani z příjmu.

39 Vyplácí-li na druhé straně penzijní fond rezident příjmy příjemci nerezidentovi, dividendy vyplacené fondu jsou od korporační daně osvobozeny bez ohledu na daové zacházení s příjmy, které tyto fondy vyplácí příjemcem, ve státě jejich bydliště.

40 Pokud jde o argument založený na nutnosti zajistit udržitelnost portugalského důchodového systému, Portugalská republika nepředložila žádný důkaz umožňující určit, jak může osvobození dividend vyplácených penzijním fondem nerezidentem od korporační daně financování tohoto systému ohrozit.

41 S ohledem na důkazy, které předložila, se tudíž Portugalská republika nemůže pro účely odvodnění omezení volného pohybu kapitálu, které vyplývá z dotené právní úpravy, dovolávat nutnosti zachovat daovou soudržnost.

– K cíli spočívajícímu v nutnosti zajistit účinnost kontrol

42 Z ustálené judikatury plyne, že nutnost zajistit účinnost daových kontrol představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dijkman a Dijkman-Lavaleije, bod 58 a citovaná judikatura).

43 Osvobození od IRC je podle Portugalské republiky kompenzací za to, že penzijní fondy

splňují požadavky stanovené směrnicí 2003/41 a portugalskou legislativou.

44 Smyslem požadavků, které musí penzijní fondy splňovat, aby měly na osvobození od IRC nárok, je konkrétně zajistit udržitelnost portugalského důchodového systému, přičemž tyto fondy podléhají obzvláště právním požadavkům v oblasti řízení, provozování činnosti, kapitalizace a finanční odpovědnosti. Kontrola těchto požadavků daňovou správou je však podle Portugalské republiky možná pouze tehdy, když jsou tyto penzijní fondy rezidenty v Portugalsku.

45 V tomto ohledu je však třeba konstatovat, že sporná právní úprava penzijní fondy nerezidenty z osvobození od IRC vylučuje zásadně, aniž jim umožňuje prokázat, že splňují požadavky stanovené portugalskou legislativou. Portugalská republika tudíž nemůže tvrdit, že rozdílné zacházení s penzijními fondy rezidenty oproti penzijním fondům nerezidentům je v oblasti osvobození od IRC kompenzací za to, že první uvedené fondy požadavky stanovené uvedenou legislativou splňují. Penzijní fondy nerezidenti jsou totiž z nároku na toto osvobození každopádně vyloučeny, i kdyby požadavky na jeho uplatnění splňovaly.

46 Vnitrostátní právní úprava, která absolutně brání penzijním fondům předložit důkaz o tom, že splňují požadavky, které by jim dávaly nárok na osvobození od IRC, pokud by byly rezidenty v Portugalsku, nemůže být odvodněna z důvodu účinnosti daňových kontrol. Nelze totiž *a priori* vyloučit, že penzijní fondy, které jsou rezidenty v jiném členském státě než v Portugalsku, budou s to předložit portugalským daňovým orgánům příslušné doklady umožňující jasným a přesným způsobem ověřit, že ve státě, v němž jsou rezidenty splňují požadavky rovnocenné s požadavky stanovenými portugalskou legislativou.

47 Takový závěr platí, jak uvádí i generální advokát v bodech 57 a 58 svého stanoviska, pro členské státy EU a členské státy Evropského hospodářského prostoru (EHP) tím spíše, že cílem legislativního nařízení č. 12/2006 ze dne 20. ledna 2006 zmiňovaného portugalskou vládou v její žalobní odpovědi je provést směrnici 2003/41, jejíž působnost byla rozšířena na členské státy EHP.

48 Skutečnost, že je penzijním fondům nerezidentům absolutně bráněno uplatnit osvobození od daně přiznané penzijním fondům rezidentům v Portugalsku, nelze každopádně považovat za přiměřenou ani s ohledem na obtíže při sběru relevantních informací a vymáhání daňových dluhů, jak tvrdí Portugalská republika.

49 Pokud jde zaprvé o fondy, které jsou rezidenty v jiném členském státě než v Portugalsku, směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Ú. v. st. L 336, s. 15, Zvl. vyd. 09/01, s. 94), jakož i směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Ú. v. st. L 150, s. 28) totiž portugalským orgánům dávají rámec pro spolupráci a pomoc, který jim umožňuje získat informace požadované vnitrostátní legislativou, a rovněž prostředky k vymáhání případných daňových dluhů u penzijních fondů nerezidentů.

50 Pokud jde zadruhé o penzijní fondy, které jsou rezidenty v členském státě EHP, i když je pravda, že mechanismy popsané v předchozím bodě se zde neuplatní, je nutno konstatovat, že dotčená právní úprava nepodmiňuje nárok na osvobození od korporátní daně existencí dvoustranné smlouvy o pomoci mezi Portugalskou republikou a členskými státy EHP, která by umožnila spolupráci a pomoc rovnocennou s tou, jaká je zavedena mezi členskými státy Unie. Jak dále uvádí generální advokát v bodě 70 svého stanoviska, k zajištění vymáhání daňových dluhů si lze představit opatření, která volný pohyb kapitálu omezují méně než dotčená právní úprava, jako je povinnost předem poskytnout finanční záruky potřebné k uhrazení těchto dluhů.

51 Z toho plyne, že omezení volného pohybu kapitálu vyplývající ze sporné právní úpravy nelze dŕvody, kterých se Portugalská republika dovolává, odŕvodnit.

52 Za tŕchto podmínek je nutno konstatovat, že Portugalská republika tím, že nárok na osvobození od korporační danŕ vyhradila pouze penzijním fondŕm rezidentŕm na portugalském území, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z ŕlánku 63 SFEU a ŕlánku 40 Dohody o EHP.

K nákladŕm ŕízení

53 Podle ŕl. 69 odst. 2 jednacího ŕádu se úŕastník ŕízení, který nemŕl úspŕch ve vŕci, uloží náhrada nákladŕ ŕízení, pokud to úŕastník ŕízení, který mŕl ve vŕci úspŕch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladŕ ŕízení a Portugalská republika nemŕla ve vŕci úspŕch, je dŕvodné uložit poslednŕ uvedené náhradu nákladŕ ŕízení.

Z tŕchto dŕvodŕ Soudní dvŕr (první senát) rozhodl takto:

1) **Portugalská republika tím, že nárok na osvobození od korporační danŕ vyhradila pouze penzijním fondŕm rezidentŕm na portugalském území, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z ŕlánku 63 SFEU a ŕlánku 40 Dohody o Evropském hospodáŕském prostoru ze dne 2. kvŕtna 1992.**

2) **Portugalské republice se ukládá náhrada nákladŕ ŕízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalsŕtina.