

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

5. května 2011 \*

Ve věci C-267/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 15. července 2009,

**Evropská komise**, zastoupená R. Lyalem a G. Bragou da Cruz, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

**Portugalské republice**, zastoupené L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,

žalované,

\* Jednací jazyk: portugalština.

podporovaná

**Španělským královstvím**, zastoupeným M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,

vedlejší účastník,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader a A. Prechal, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,  
vedoucí soudní kanceláře: M. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

- 1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr učil, že Portugalská republika tím, že přijala a zachovala v platnosti článek 130 zákona o dani z příjmu fyzických osob (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, dále jen „CIRS“), který ukládá daňovým poplatníkům nerezidentům povinnost, aby si v Portugalsku zvolili daňového zástupce, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES a 56 ES, jakož i z příslušných článků Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. L 1, s. 3, dále jen „EHP“).

## **Právní rámec**

### *Dohoda o EHP*

- 2 Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Evropské unie] nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace

na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

- 3 Příloha XII Dohody o EHP nazvaná „Volný pohyb kapitálu“ odkazuje na směrnici Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L178, s. 5; Zvl. vyd. 10/001. s. 10). Na základě čl. 1 odst. 1 této směrnice se pohyb kapitálu člení podle klasifikace uvedené v příloze I zmíněné směrnice.

#### *Vnitrostátní právní úprava*

- 4 Článek 130 CIRS zní následovně:

#### *„Zástupci*

1. Daňoví poplatníci-nerezidenti, kterým plynou příjmy podléhající [dani z příjmů], stejně jako rezidenti, kteří opouští území státu na více než šest měsíců, jsou povinni zvolit si pro daňové účely fyzickou či právnickou osobu, která má bydliště nebo je usazena v Portugalsku a která je oprávněna zastupovat je ve vztazích s generálním ředitelstvím daňové správy a zajistit splnění jejich daňových povinností.

2. Součástí volby uvedené v odstavci 1, která se uskutečňuje v rámci oznámení o zahájení činnosti, změny či přihlášení k dani, musí být výslovný souhlas zástupce.

3. V případě nedodržení ustanovení odstavce 1 a bez ohledu na sankce, které lze uložit v takovém případě, není třeba provést vyrozumění stanovená tímto zákonem a není přitom dotčena možnost daňových poplatníků seznámit se se skutečnostmi, které se jich týkají, tak, že se obrátí na příslušný útvar.“

5. Legislativní nařízení č. 463/79 ze dne 30. listopadu 1979 ve znění použitelném na daný případ stanoví v člancích 2 a 3 následující:

### *„Článek 2*

1. Za účelem přidělení daňového identifikačního čísla jsou všechny fyzické osoby, jimž plyne příjem, který podléhá zdanění, jakož i osoby osvobozené od placení této daně povinny zaregistrovat se u daňového úřadu či kontaktního místa pro daňové poplatníky. K těmto účelům mu odevzdají řádně vyplněný formulář podle vzoru č. 1, k němuž poplatníci nerezidenti, kteří si zvolili daňového zástupce, přiloží i formulář podle vzoru č. 3 [...]

[...]

## Článek 3

[...]

5. V případě daňových poplatníků nerezidentů, kterým na portugalském území plynou pouze příjmy podléhající zdanění u zdroje, provádí registraci podle čl. 2 odst. 1 daňový poradce předložením jednotného formuláře, který je přijímán vyhláškou ministerstva financí.“

- 6 Tento jednotný formulář byl přijat vyhláškou č. 21.305/2003 (*Diário da República* řada II č. 256 ze dne 5. listopadu 2003, s. 16 629), která upřesňuje, že tento dokument je určen výhradně k registraci za účelem přidělení daňového identifikačního čísla subjektům nerezidentům, jejichž příjmy, které jim plynou na portugalském území, podléhají pouze zdanění u zdroje, a netýká se subjektů nerezidentů, které jsou ze zákona povinny získat daňové identifikační číslo. Tatáž vyhláška upřesňuje, že registrace je povinně vyžadována subjekty, které jsou povinny provést výběr daně srážkou u zdroje.
- 7 Oběžník generálního ředitelství daní č. 14/93 ze dne 31. května 1993 ve svém bodě 4 stanoví:

„Nerezident není povinen zvolit si daňového zástupce, pokud mu na portugalském území plynou pouze příjmy podléhající zdanění u zdroje a nevyplývají mu z takových příjmů vedlejší povinnosti, které je povinen splnit.“

## Postup před zahájením soudního řízení

- 8 Dne 18. července 2007 zaslala Komise Portugalské republice výzvu dopisem, v níž tvrdila, že povinnost zvolit si daňového zástupce s bydlištěm v Portugalsku uložená nerezidentům může být neslučitelná s právem Společenství a Dohodou o EHP. Komise byla toho názoru, že dotčená ustanovení se mohou jevit jako diskriminační a mohou porušovat články 18 ES a 56 ES, jakož i příslušné články Dohody o EHP.
- 9 Portugalská republika se proti těmto výtkám bránila dopisem ze dne 18. října 2007.
- 10 Dne 26. dubna 2008 Komise Portugalské republice zaslala odůvodněné stanovisko a vyzvala ji k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhověla ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení.
- 11 Portugalská republika na toto odůvodněné stanovisko odpověděla dopisem ze dne 11. února 2009, v němž tvrdila, že ustanovení článku 130 CIRS nejsou neslučitelná se svobodami zaručenými Smlouvou o ES ani Dohodou o EHP nebo že je lze odůvodnit naléhavými důvody veřejného zájmu, mezi něž podle ní patří cíl zajistit účinnost daňového dohledu a bojovat proti daňovým únikům.
- 12 Komise nepovažovala tato vysvětlení za dostatečná, a proto přistoupila k podání této žaloby.

## K žalobě

### *Argumentace účastníků řízení*

- 13 Komise tvrdí, že článek 130 CIRS zakotvuje obecnou povinnost zvolit si daňového zástupce pro nerezidenty, jimž plyne příjem, který podléhá dani z příjmů, jakož i pro rezidenty, kteří opouští území státu na dobu delší než šest měsíců. Toto obecné a zcela jednoznačné pravidlo podle názoru Komise nezbavuje této povinnosti ani nerezidenty, kterým plynou pouze příjmy podléhající zdanění u zdroje. Výjimku, která podle Portugalské republiky dopadá na tento druh nerezidentů, nelze podle názoru Komise z právních předpisů, kterých se tento členský stát dovolává, tj. z legislativního nařízení č. 463/79 a vyhlášky č. 21.305/2003, dovodit. Komise uvádí, že takováto výjimka je stanovena v pouhém oběžníku, který z hlediska svého místa v hierarchii norem nemůže mít přednost před jasným ustanovením článku 130 CIRS.
- 14 Podle Komise je povinnost zvolit si daňového zástupce pro nerezidenty, kterým v Portugalsku plynou příjmy, jež jsou povinni uvést v daňovém přiznání, v rozporu se svobodou volného pohybu osob a kapitálu, jelikož se z hlediska cíle zajistit účinnost daňového dohledu a bojovat proti daňovým únikům jeví jako diskriminační a nepřiměřená. Kromě toho, že tato překážka bránící poplatníkům ve svobodném rozhodování povede v praxi ve většině případů k finančnímu zatížení nerezidentů, je přijatý postup nepřiměřený z hlediska zamýšleného cíle, jehož lze stejně tak dosáhnout prostřednictvím směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. L 150, s. 28), jakož i prostřednictvím směrnice Rady ze dne 19. prosince



1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice 77/99“).

- 15 V případě daňových poplatníků, kteří jsou rezidenty třetích států či států Evropského hospodářského prostoru (EHP), avšak nejsou členy Unie, Komise zdůrazňuje, že mezinárodní smlouvy uzavřené Portugalskou republikou s Norským královstvím a s Islandskou republikou již umožňují výměnu informací v daňových věcech a že dotčené právní předpisy se mohou z hlediska práva Unie platně použít pouze v případě, kdy jsou tyto poplatníci rezidenty v zemi, která s Portugalskou republikou neuzavřela mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění upravující takovou výměnu informací.
- 16 Komise rovněž tvrdí, že v projednávané věci může být účinně uplatněn článek 18 ES a že tento článek nerozlišuje mezi občany podle toho, zda jsou výdělečně činní či nikoli. Povinnost stanovená v článku 130 CIRS se netýká pouze osob výdělečně činných, a je proto diskriminační vůči všem osobám, které i jen přechodně využívají svého práva volného pohybu v prostoru Společenství zakotveného v článku 18 ES.
- 17 Portugalská republika zpochybňuje přípustnost části argumentace Komise. Posledně jmenovaná ve své replice podle názoru Portugalské republiky formulovala výtku týkající se nerezidentů, na které se vztahuje zdanění u zdroje, nejednoznačným a nesoudržným způsobem. Tím, že v téže replice tvrdila, že článek 130 CIRS diskriminuje nejen nerezidenty, ale všechny osoby, které využily svého práva volného pohybu,

Komise předložila v průběhu řízení nový důvod, což odporuje ustanovením čl. 42 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora. Portugalská republika déle tvrdí, že Komise neformulovala uceleně a srozumitelně své výtky ohledně Dohody o EHP, jelikož neupřesnila, na které články této dohody odkazuje. Tato dohoda přitom neobsahuje ustanovení odpovídající článku 18 ES.

- 18 Pokud jde o věcné námitky nejprve v otázce poplatníků-nerezidentů, kterým v Portugalsku plyne pouze příjem podléhající zdanění u zdroje, Portugalská republika tvrdí, že Komise za účelem prokázání tvrzeného porušení nemůže vycházet pouze ze znění článku 130 CIRS, protože toto ustanovení je ve skutečnosti vykládáno a používáno tak, že nestanoví pro poplatníky povinnost zvolit si daňového zástupce.
- 19 Ze zjednodušeného postupu přihlášení k dani stanoveného legislativním nařízením č. 463/79 a vyhláškou č. 21.305/2003, který vztahuje se na uvedené poplatníky, vyplývá, že jakmile podniky v roli plátce daně („substitutos tributários“) samy přistoupí ke zdanění u zdroje a nesou za něj zodpovědnost, nemají tito poplatníci, při neexistenci jiné vedlejší povinnosti, vůbec povinnost zvolit si daňového zástupce.
- 20 Zadruhé v otázce nerezidentů, kterým v Portugalsku plynou příjmy, jež jsou povinni uvést v daňovém přiznání, Portugalská republika tvrdí, že jelikož si článek 130 CIRS klade za cíl zaručit skutečné vyřízení formalit, které jsou uloženy poplatníkům nenacházejícím se na portugalském území, není toto opatření diskriminační, protože se použije na rezidenty a nerezidenty za stejných podmínek. Vzhledem k tomu,

že pověření k zastupování nemá podle vnitrostátní právní úpravy úplatný charakter, není úplatnost charakteristická ani pro dotčené daňové předpisy. Komise proto nemůže předpokládat, že zde existuje finanční břemeno, a tvrzené porušení tedy nezdůvodnila.

- 21 Portugalská republika rovněž tvrdí, že za podmínek stanovených čl. 58 odst. 1 ES je cílem čl. 130 CIRS zajistit účinnost daňového dohledu a bojovat proti daňovým únikům, což jsou podle ní naléhavé důvody veřejného zájmu, které odůvodňují omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Povinnost nechat se zastoupit tedy podle Portugalské republiky nepřekračuje meze toho, co je z tohoto hlediska nezbytné, a směrnice 77/799, které se Komise dovolává, nehraje v dodržování této povinnosti poplatníkem žádnou roli. Vzhledem k roli daňového zástupce, která spočívá pouze v plnění vedlejších formálních povinností, jako jsou podání daňových přiznání a příjem oznámení, se Komise nemůže účinně dovolávat směrnice 2008/55 týkající se vymáhání daní, což nijak nespadá mezi funkce, které plní tento zástupce.
- 22 Portugalská republika dodává, že Komise se nemůže účinně dovolávat ani článku 18 ES, který se vztahuje jen na osoby, jenž nejsou výdělečně činné a kterých se článek 130 CIRS netýká. A konečně v případě států, které jsou stranami Dohody o EHP, nelze judikaturu týkající se omezení výkonu svobod pohybu přenést v celém jejím rozsahu, neboť rámec spolupráce zakotvený směrnicí 77/799 v tomto kontextu každopádně neexistuje.
- 23 Ve spise vedlejšího účastníka Španělské království navrhlo zamítnutí návrhu na zrušení ze stejných důvodů, jakých se dovolává Portugalská republika, a trvá přitom na skutečnosti, že Komise nepředložila důkaz o tvrzeném porušení týkajícím se

nerezidentů, jejichž příjem podléhá zdanění u zdroje, a že je toto porušení čistě teoretické a zakládá se na jejím vlastním výkladu dotčeného vnitrostátního zákonného předpisu.

- 24 Pokud jde o ostatní nerezidenty je Španělské království toho názoru, že se Komise nemůže dovolávat článku 18 ES, jelikož neprokázala, že se dotčené vnitrostátní opatření použije na osoby, které nejsou výdělečně činné. Toto opatření ostatně není ani diskriminační, protože situace nerezidentů není srovnatelná se situací rezidentů, a ani nepřiměřené vzhledem ke sledovanému cíli, kterého nelze dosáhnout prostřednictvím směrnic, na něž Komise odkazuje a které se ostatně nachází ve fázi změn z důvodu jejich neúčinnosti. Komise podle názoru Španělského království nepředložila žádný důkaz o tom, že uplatnění portugalského zákona na pohyb kapitálu z a do třetích zemí odporuje smlouvám. Na posledním místě uvádí, že směrnice o pomoci a spolupráci nejsou použitelné na vztahy se smluvními státy Dohody o EHP.

### *Závěry Soudního dvora*

#### K přípustnosti

- 25 Z článku 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora a související judikatury vyplývá, že každý návrh na zahájení řízení musí uvádět předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů a že tyto údaje musí být natolik jasné a přesné, aby umožnily žalovanému připravit si obhajobu a Soudnímu dvoru vykonávat přezkum. Z toho vyplývá, že hlavní skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, musí uceleně a srozumitelně vyplývat z textu samotné žaloby a že návrhová žádání žaloby musí být formulována jasně, aby se předešlo tomu, že Soudní dvůr rozhodne nad rámec

návrhových žádání nebo opomene rozhodnout o některém z žalobních důvodů (viz zejména rozsudek ze dne 14. ledna 2010, Komise v. Česká republika, C-343/08, Sb. rozh. s. I-275, bod 26 a citovaná judikatura).

- <sup>26</sup> Projednávanou žalobou se Komise slovy jejích návrhových žádání domáhá určení toho, že Portugalská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES a 56 ES, jakož i z příslušných článků Dohody o Evropském hospodářském prostoru.
- <sup>27</sup> V tomto případě je nejprve třeba uvést, že ze žalobních důvodů a argumentů uvedených v návrhovém žádání Komise jasně vyplývá, že posledně jmenovaná vytýká Portugalské republice, že zachovala v platnosti právní ustanovení, která jsou v rozporu se zásadami volného pohybu zakotvenými ve zmíněných člancích Smlouvy o ES a Dohody o EHP.
- <sup>28</sup> Zadruhé je třeba konstatovat, že návrhová žádání jsou poněkud nepřesná ohledně argumentace týkající se Dohody o EHP, protože po uvedení, že byly porušeny články 18 ES a 56 ES, uvádí jednoduše, že byly porušeny „příslušné články“ této dohody. Je však nesporné, že Komise ve své replice upřesnila, že zamýšlí uplatnit pouze porušení článku 40 zmíněné dohody. Dále je každopádně nutné uvést, jak vyplývá i z bodu 59 žalobní odpovědi Portugalské republiky, že je zjevné, že posledně jmenovaná se nemohla důvodně zmýlit v tom, že výtky Komise vztahující se k Dohodě o EHP se skutečně týkala článku 40 této dohody. Za těchto podmínek byla Portugalská republika zcela s to v této otázce užitečně uvést důvody na svou obranu.

- 29 Zatřetí, i když Portugalská republika tvrdí, že argumenty předložené Komisí v její replice činí její argumentaci nesoudržnou a nejednoznačnou, vážou se tyto závěry k opodstatněnosti této argumentace a nezpochybňují přitom přípustnost žaloby, neboť uplatňované výtky jsou určité.
- 30 Konečně, když Komise ve své replice poukazuje na diskriminační povahu napadeného opatření rovněž vůči rezidentům, kteří přechodně využívají svého práva volného pohybu, reaguje tím pouze na argumenty, které předložila Portugalská republika na svoji obranu, vycházející z toho, že povinnost zvolit si daňového zástupce váže rezidenty i nerezidenty. Tato odpověď by tedy neměla být považována za nový žalobní důvod uplatňovaný Komisí.
- 31 Z výše uvedeného vyplývá, že projednávaná žaloba je přípustná.

K tvrzenému porušení

- 32 Je třeba zkoumat, jak navrhuje i Komise, zda je článek 130 CIRS omezením volného pohybu kapitálu zakotveným v člancích 56 ES a 40 Dohody o EHP, jakož i volného pohybu osob zakotveným v článku 18 ES.

– K porušení čl. 56 odst. 1 ES

- 33 Je nesporné, že článek 130 CIRS stanoví povinnost zvolit si daňového zástupce jak pro nerezidenty, jimž plynou příjmy, které podléhají dani z příjmů, tak pro rezidenty, kteří opouští portugalské území na dobu delší než šest měsíců. K otázce, zda takové ustanovení může postihovat situace, které spadají do působnosti článku 56 ES, je třeba uvést, že Portugalská republika nezpochybňuje, že povinnost stanovená v článku 130 CIRS se uplatní v případě pohybu kapitálu vážícího se k investicím do nemovitostí, jak uplatňuje Komise.
- 34 Podle ustálené judikatury zahrnuje pohyb kapitálu operace, prostřednictvím kterých nerezidenti uskutečňují investice do nemovitostí na území členského státu, jak vyplývá z klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice Rady 88/361; tato klasifikace si zachovává, co se týče definice pojmu „pohyb kapitálu“, svoji původní informativní hodnotu (viz rozsudky ze dne 25. ledna 2007 Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 23 a ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 59).
- 35 Článek 130 CIRS potom spadá do působnosti čl. 56 odst. 1 ES, který obsahuje obecný zákaz omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy, i čl. 40 Dohody o EHP, který obsahuje totožný zákaz pro vztahy mezi smluvními státy uvedené dohody, ať již jde o členy Unie či ESVO (viz k posledně uvedenému článku rozsudek ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 21).

- 36 Je tudíž nutno zkoumat, zda je povinnost stanovená v článku 130 CIRS omezením pohybu kapitálu.
- 37 V tomto ohledu je nesporné, že uložením povinnosti dotčeným poplatníkům zvolit si daňového zástupce jim článek 130 CIRS ukládá povinnost činit určité kroky a v praxi i nést náklady na odměnu tohoto zástupce. Taková omezení vytvářejí pro tyto poplatníky překážku takové povahy, která je s to odradit je od investování kapitálu v Portugalsku a zejména od investování do nemovitostí tamtéž. Z toho plyne, že uvedená povinnost musí být považována za omezení volného pohybu kapitálu zakázané v zásadě čl. 56 odst. 1 ES a článkem 40 Dohody o EHP.
- 38 Portugalská republika se tím, že uplatňuje, že cíl sledovaný povinností zvolit si daňového zástupce směřuje k zaručení účinnosti daňového dohledu a boje proti daňovým únikům v rámci daně z příjmu fyzických osob, dovolává – což Komise nezpochybnuje – naléhavého důvodu veřejného zájmu, kterým lze odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz zejména výše uvedený rozsudek ELISA, bod 81; a rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 55, jakož i ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 45).
- 39 Podle Komise je však dotčený požadavek stanovený vnitrostátními právními předpisy nepřiměřený z hlediska sledovaných cílů, jelikož k dosažení takového cíle postačují mechanismy stanovené směrnicí 2008/55 i směrnicí 77/799.
- 40 Pokud jde o směrnici 77/799, je třeba připomenout, že ze souboru ustanovení jejího článku 1 odst. 1, 3 a 4 vyplývá, že si příslušné orgány členských států navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit zejména správné vyměření daní



z příjmů. Podle článku 2 této směrnice se toto poskytnutí údajů provádí na dožádání příslušného orgánu dotyčného členského státu. Jak vyplývá z článku 3 uvedené směrnice, příslušné orgány členských států si navzájem poskytují údaje rovněž automaticky bez předchozího dožádání pro určité kategorie případů, na které se odkazuje v téže směrnici, nebo též spontánně podle jejího článku 4. Konečně, na základě článku 11 směrnice 77/799 nejsou jejími ustanoveními dotčeny širší závazky k vzájemnému poskytování údajů podle jiných právních předpisů (výše uvedený rozsudek ve věci ELISA, body 39, 40 a 42).

- 41 Portugalská republika přesto tvrdí, že může žádost o informace z titulu článku 2 směrnice 77/799 předložit pouze tehdy, když má předem k dispozici postačující informace, což přesně vyžaduje mít k dispozici daňového zástupce s bydlištěm na portugalském území, po němž může správce daně požadovat, aby přímo a osobně splnil všechny náležitosti týkající se odvodu za poplatníka.
- 42 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury odůvodnění vycházející z boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem může být přijato, pouze pokud se týká čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obejít daňový předpis, což vylučuje jakýkoli obecný předpoklad daňového úniku. Obecný předpoklad vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňového úniku nemůže tudíž postačovat, aby odůvodnil daňové opatření, které narušuje cíle Smlouvy (viz výše uvedený rozsudek ELISA, bod 91 a citovaná judikatura).
- 43 Povinnost zvolit si daňového zástupce směřuje zejména vůči poplatníkům-nerezidentům, kterým plynou příjmy, jež jsou povinni uvést v daňovém přiznání, čímž ve vztahu k celé jedné kategorii poplatníků čistě z důvodu, že nejsou rezidenty, zakládá domněnku vyhýbání se daňovým povinnostem či daňového úniku, která sama

o sobě nemůže postačovat k tomu, aby zdůvodnila narušení cílů Smlouvy takovou povinností.

- 44 Pokud byly zdanitelné částky před daňovými orgány členského státu utajeny a tyto orgány nemají k dispozici žádný důkaz umožňující zahájit šetření, nezdá se, že by povinnost zvolit si daňového zástupce jako taková implikovala odhalení takových důkazů a že by nahrazovala tvrzené nedostatky mechanismu výměny informací vyplývající ze směrnice 77/799.
- 45 Nebylo prokázáno, že by v případě, kdy poplatník-nerezident v Portugalsku nesplní své povinnosti daňového přiznání a vyjde najevo, že dlužná daň nebyla uhrazena, nepostačovaly mechanismy vzájemné pomoci mezi příslušnými daňovými orgány členských států, kterých se Komise dovolává a které pro oblast přímých daní stanoví směrnice 77/799, k tomu, aby byly tyto přímé daně skutečně vymoženy. Není proto třeba ověřovat, zda je tomu tak u mechanismů stanovených v oblasti vymáhání daní směrnicí 2008/55, i kdyby se tato v daném případě z hlediska *ratione temporis* použila.
- 46 Z toho vyplývá, že povinnost zvolit si daňového zástupce překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v boji proti daňovým únikům, a že Komise proto opodstatněně tvrdí, že uvedená povinnost představuje pro poplatníky-nerezidenty, kterým plynou příjmy, jež jsou povinni uvést v daňovém přiznání, neodůvodněné omezení volného pohybu kapitálu zakotveného v článku 56 ES.
- 47 Povinnost zvolit si daňového zástupce ostatně nepředstavuje vhodné či nutné řešení „praktického problému“, který podle Portugalské republiky spočívá v nemožnosti udržovat přímé vztahy s poplatníky-nerezidenty z důvodu fyzické vzdálenosti dělicí

posledně jmenované a dotčené správní orgány, přičemž tato vzdálenost představuje překážku v řádném fungování uvedených orgánů. S ohledem na moderní komunikační prostředky si totiž lze představit, že by poplatníci-nerezidenti byli povinni sdělit portugalským daňovým orgánům adresu v jiném členském státě než v Portugalské republice pro veškerá oznámení prováděná těmito daňovými orgány. Jak uvádí Komise, v případě, kdy je fyzická přítomnost poplatníka zásadní, by postačilo dát mu možnost zvolit si daňového zástupce, a nikoli uložit obecnou povinnost takového zástupce zvolit.

48 Jak tvrdí Portugalská republika, je naopak nutno konstatovat, že povinnost zvolit si daňového zástupce stanovená v článku 130 CIRS za účelem, jak uvedený článek upřesňuje, zastoupení nerezidentů ve vztazích s generálním ředitelstvím daňové správy a za účelem dohledu nad splněním jejich daňových povinností není uložena poplatníkům, jimž plynou pouze příjmy podléhající zdanění u zdroje, jež není třeba uvádět v daňovém přiznání.

49 Je totiž nesporné, že na základě ustanovení čl. 3 odst. 5 legislativního nařízení č. 463/79 ve spojení s vyhláškou č. 21.305/2003 plátcí daně, kteří jsou subjekty, které provádí srážkové zdanění příjmů podléhajících takovému zdanění, platí tuto daň jménem a na účet těchto poplatníků. Z tohoto titulu jsou sami povinni provést registraci u správce daně, zastupují tyto poplatníky u posledně jmenovaného a plní za ně všechny formalities týkající se přiznání těchto příjmů. Komise proto nemůže užitečně tvrdit, že tento mechanismus ve skutečnosti vyplývá pouze z oběžníku č. 14/93, který vzhledem ke své právní síle neumožňuje dotčeným poplatníkům jasně určit jejich situaci, pokud jde o povinnost stanovenou v článku 130 CIRS. Za těchto podmínek nelze porušení konstatované v bodě 46 tohoto rozsudku vzhledem k ustanovením

článku 56 považovat za prokázané ve vztahu k nerezidentům, jimž plynou pouze příjmy podléhající zdanění u zdroje.

– K porušení článku 40 Dohody o EHP

- 50 Jedním z hlavních cílů Dohody o EHP je zavést co možná nejuplněji volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v celém EHP tak, aby vnitřní trh zavedený na území Unie zahrnoval také státy ESVO. Z tohoto hlediska směřuje několik ustanovení uvedené Dohody k zajištění co nejjednoduššího výkladu této Dohody v celém EHP (viz posudek 1/92 ze dne 10. dubna 1992, Recueil, s. I-2821). Je na Soudním dvoru, aby v tomto rámci zajistil, že pravidla Dohody o EHP, která jsou v podstatě totožná s pravidly Smlouvy, budou v členských státech vykládána jednotným způsobem (rozsudky ze dne 23. září 2003, *Ospelt a Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 29, a ze dne 19. listopadu 2009, *Komise v. Itálie*, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 65)
- 51 Z toho vyplývá, že jestliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušníky států smluvních stran Dohody o EHP musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII uvedené dohody, pak tato ustanovení mají stejný právní význam jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES (viz rozsudek ze dne 11. června 2009, *Komise v. Nizozemsko*, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33, a výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*, bod 66).
- 52 Následkem toho a z důvodů uvedených při přezkumu žaloby s ohledem na čl. 56 odst. 1 ES je třeba mít za to, že povinnost zvolit si daňového zástupce, kterou portugalské právní předpisy ukládají nerezidentům, představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 40 Dohody o EHP.

- 53 Je však třeba konstatovat, jak vyplývá z bodů 43 až 46 tohoto rozsudku, že toto omezení nelze z hlediska článku 56 ES považovat za odůvodněné naléhavým důvodem veřejného zájmu na zaručení účinnosti daňové kontroly a boje proti daňovým únikům, jelikož překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení takového cíle, a jelikož nebylo prokázáno, že mechanismy vzájemné pomoci mezi příslušnými daňovými orgány členských států v oblasti přímých daní, které má Portugalská republika k dispozici na základě směrnice 77/799, nepostačují k dosažení téhož cíle.
- 54 Jak již Soudní dvůr rozhodl, judikatura týkající se omezení výkonu svobody pohybu uvnitř Unie nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu (viz výše uvedené rozsudky ve věci A, bod 60, a ve věci Komise v. Itálie, bod 69).
- 55 V projednávané věci je třeba uvést, že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí 77/799, jakož i směrnicí 2008/55 v rozsahu, v němž může být posledně uvedená směrnice pro daný případ relevantní, neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetí země, pokud třetí země nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci.
- 56 Jelikož Komise ve své odpovědi na vyjádření předložená španělskou vládou na podporu návrhových žádání Portugalské republiky ve spise vedlejšího účastníka uvedla mezinárodní smlouvy, které posledně jmenovanou váží ke státům patřícím do EHP, které nejsou členy Unie, pouze velmi obecným způsobem, neprokázala v tomto ohledu, že uvedené mezinárodní smlouvy skutečně obsahují mechanismy výměny informací postačující k ověření a kontrole přiznání předložených poplatníky, kteří jsou rezidenty v těchto státech.

- 57 Za těchto podmínek je nutno dojít k závěru, že povinnost zvolit si daňového zástupce nepřekračuje v rozsahu, v němž se týká poplatníků rezidentů ve smluvních státech Dohody o EHP, které nejsou členy Unie, meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle zaručit účinnost daňového dohledu a boje proti daňovým únikům.
- 58 Žalobu je tudíž třeba v rozsahu, v němž se týká nesplnění povinností, které pro Portugalskou republiku vyplývají z článku 40 Dohody o EHP, zamítnout.

– K porušení článku 18 ES

- 59 Komise se mimoto domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 18 ES.
- 60 Vzhledem k tomu, že ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu brání sporné vnitrostátní právní úpravě, není nezbytné samostatně přezkoumávat uvedenou právní úpravu ve světle článku 18 ES týkajícího se volného pohybu osob (viz obdobně rozsudek ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, Sb. rozh. s. I-10633, bod 45).
- 61 Z výše uvedených úvah vyplývá, že je třeba konstatovat, že Portugalská republika tím, že přijala a zachovala v platnosti článek 130 CIRS, který ukládá daňovým poplatníkům, kteří nejsou rezidenty, aby si v Portugalsku zvolili daňového zástupce, pokud jim

plyne příjem, jenž jsou povinni uvést v daňovém přiznání, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES.

## **K nákladům řízení**

- <sup>62</sup> Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Podle čl. 69 odst. 3 téhož jednacího řádu může Soudní dvůr rozdělit náklady nebo rozhodnout, že každý z účastníků řízení ponese vlastní náklady, pokud každý účastník měl ve věci částečně úspěch i neúspěch, nebo pokud jsou k tomu dány výjimečné důvody.
- <sup>63</sup> V tomto řízení je třeba zohlednit skutečnost, že žalobním důvodům Komise vycházejícím z požadavků, které v otázce poplatníků, jimž plyne pouze příjem, který podléhá zdanění u zdroje, plynou z článku 56 ES a z požadavků Dohody o EHP, nebylo vyhověno.
- <sup>64</sup> Je tudíž důvodné Portugalské republice uložit náhradu tří čtvrtin veškerých nákladů řízení, přičemž náhrada zbývajících čtvrtiny se ukládá Komisi.
- <sup>65</sup> Podle čl. 69 odst. 4 prvního pododstavce téhož řádu nese členský stát, který přistoupil k řízení jako vedlejší účastník, vlastní náklady. Španělské království tedy ponese vlastní náklady.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) **Portugalská republika tím, že přijala a zachovala v platnosti článek 130 zákona o dani z příjmu fyzických osob (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), který ukládá daňovým poplatníkům, kteří nejsou rezidenty, aby si v Portugalsku zvolili daňového zástupce, pokud jim plynou příjem, jenž jsou povinni uvést v daňovém přiznání, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES.**
  
- 2) **Ve zbývajících částech žaloba zamítá.**
  
- 3) **Portugalské republice se ukládá náhrada tří čtvrtin veškerých nákladů řízení. Komisi se ukládá náhrada zbývajících čtvrtiny.**
  
- 4) **Španělské království ponese vlastní náklady.**

Podpisy.



