# ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

17. června 2010 *

Ve věci C-105/08,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 6. března 2008,

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

žalobkyně,

proti

**Portugalské republice,** zastoupené L. Inezem Fernandesem a J. Menezesem Leitãoem, jakož i C. Guerra Santos, jako zmocněnci,

žalované,

* Jednací jazyk: portugalština.

podporované

**Litevskou republikou,** zastoupenou D. Kriaučiūnasem a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, jako zmocněnci,

vedlejší účastnicí,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. února 2010,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 25. března 2010,

vydává tento

## Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika tím, že zdaňuje úroky placené úvěrovým institucím-nerezidentům vyšší sazbou, než je tomu v případě úroků placených úvěrovým institucím, které jsou rezidenty na portugalském území, omezuje volný pohyb služeb v oblasti hypotečních a jiných úvěrů ze strany finančních institucí, které jsou rezidenty v jiných členských státech, jakož i ve státech, které jsou stranami dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. L 1, s. 3, dále jen „dohoda o EHP"), a tudíž nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 49 ES a 56 ES, jakož i z článků 36 a 40 dohody o EHP.

## Právní rámec

2 Podle čl. 4 odst. 2 portugalského *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* (zákoník upravující korporační daň) schváleného legislativním nařízením č. 442/B/88 ze dne 30. listopadu 1988, ve znění legislativního nařízení č. 211/2005 ze dne 7. prosince 2005 (Diário da República I, Série A, č. 234 ze dne 7. prosince 2005, dále jen „CIRC") jsou právnické osoby a jiné korporace, které nemají sídlo ani vedení společnosti na portugalském území, povinné k dani z příjmu právnických osob (dále jen „IRC") pouze z příjmů dosažených v tuzemsku. K dotčeným příjmům patří podle

čl. 4 odst. 3 písm. c) CIRC úroky placené dlužníky, kteří bydlí v Portugalsku, mají tam své sídlo nebo vedení společnosti, anebo jejichž platbu je nutno přičíst stálým provozovnám usazeným v tomto státě.

3 V případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou podle čl. 80 odst. 2 písm. c) CIRC takovéto příjmy v zásadě zdaňovány sazbou ve výši 20 %.

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

5 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Portugalskou republikou a ostatními členskými státy Evropské unie a státy, jež jsou stranami dohody o EHP, stanoví v souladu se vzorovou smlouvou ohledně příjmů a majetku vypracovanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), že sazby uplatněné na tyto příjmy státem, v němž se nachází jejich zdroj, činí 10 % až 15 %. Podle čl. 90-A, odst. 1 CIRC je v takových případech povinnost k odvodu srážkové daně omezena na odpovídající část IRC. Co se týče dvou států, s nimiž Portugalská republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, tj. Kyperské republiky a Lichtenštejnského knížectví, činí sazba této daně 20 %.

6 Mezi účastníky řízení je nesporné, že základem zdanění příjmů z úroků dosažených úvěrovými institucemi-nerezidenty je hrubá výše těchto příjmů, zatímco příjmy z úroků vybraných úvěrovými institucemi-rezidenty jsou zahrnuty do zdanitelného zisku těchto naposled zmíněných institucí. Při výpočtu tohoto zisku se odečtou vzniklé náklady. Zmíněný zisk je podle čl. 80 odst. 1 CIRC zdaněn obecnou sazbou ve výši 25 %. Podle Portugalské republiky lze mít za to, že v uvedeném druhém případě se

daň vybírá z čisté částky úroků, která může zejména odpovídat rozdílu mezi vybranými úroky a úroky vyplacenými třetím osobám za účelem získání kapitálu potřebného k provedení dotčeného úvěrového obchodu.

**Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem**

7 Dne 21. března 2005 zaslala Komise Portugalské republice výzvu dopisem, v němž portugalské orgány upozornila na skutečnost, že uvedený členský stát tím, že zdaňuje hypotéčních úroky vybrané úvěrovými institucemi-nerezidenty vyšší sazbou než úroky vybrané úvěrovými institucemi-rezidenty, omezuje volný pohyb služeb v oblasti hypotečních a jiných úvěrů ze strany zahraničních úvěrových institucí, a tudíž neplní povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 ES a 56 ES, jakož i z článků 36 a 40 dohody o EHP.

8 Vzhledem k tomu, že odpověď Portugalské republiky Komisi nepřesvědčila, Komise zaslala tomuto členskému státu dne 19. prosince 2005 odůvodněné stanovisko, kterým vyzvala tento členský stát k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

9 Dne 24. února 2006 Portugalská republika odpověděla, že i nadále trvá na svém stanovisku, podle nějž je CIRC v souladu s právem Společenství, jelikož je v každém případě odůvodněn hledisky koherence a vnitřní logiky vnitrostátního daňového systému. Navíc řešení navrhované Komisí předpokládá, že úvěrové instituce-nerezidenti

zveřejní skutečnosti potřebné k určení jejich čistého příjmu. Přezkum těchto skutečností by však portugalské daňové správě způsobil zjevné obtíže.

10 Vzhledem k tomu, že Komise považovala odpověď Portugalské republiky za neuspokojivou, rozhodla se podat tuto žalobu.

11 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 4. srpna 2008 bylo povoleno vedlejší účastenství Litevské republiky na podporu návrhových žádání Portugalské republiky.

**K žalobě**

*Argumentace účastníků řízení*

12 Komise tvrdí, že ačkoli daňová sazba použitelná na příjmy úvěrových institucí-nerezidentů je nižší než daňová sazba, kterou jsou zatíženy obdobné příjmy úvěrových institucí-rezidentů, daňové zatížení, kterému jsou v Portugalsku podrobeny příjmy úvěrových institucí-nerezidentů, je ve skutečnosti mnohem vyšší, jelikož si tyto instituce nemohou na rozdíl od rezidenčních subjektů odpočíst od zdanitelných příjmů provozní náklady přímo spojené s vykonávanou činností. Takovýto rozdíl v zacházení přitom podle názoru Komise představuje, jak vyplývá z rozsudku ze dne 11. října 2007, Hollmann (C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, body 35 až 38), diskriminaci poškozující úvěrové instituce-nerezidenty.

13 V důsledku vyměření srážkové daně se sazbou od 10 % do 20 % z hrubé částky úroků vybraných v Portugalsku odradí podle tvrzení Komise dotčená právní úprava všechny zahraniční úvěrové instituce od poskytování služeb v Portugalsku, ledaže by jejich obchodní zisk při dotčených transakcích byl významně vyšší než sazba srážkové daně. Vzhledem k mimořádně konkurenční povaze mezinárodních finančních trhů, ke kontextu vytvořeném existencí společné měny v Eurozóně a k podobným úrovním úrokových sazeb ve většině členských států je však málo pravděpodobné, že se zahraniční úvěrové instituci podaří dosáhnout obchodního zisku převyšujícího 10 %. Krom toho k dosažení rovnosti s úvěrovými institucemi-rezidenty, které jsou vystaveny daňovému zatížení ve výši 25 % jejich čistých příjmů, by musely být úvěrové instituce-nerezidenti s to dosáhnout obchodních zisků čtyřikrát vyšších, než jsou obchodní zisky dosahované úvěrovými institucemi-rezidenty při jejich činnostech prováděných v Portugalsku.

14 Podle Komise nelze v projednávané věci platně tvrdit, že se úvěrové instituce-rezidenti a úvěrové instituce-nerezidenti nenacházejí v objektivně srovnatelném postavení. Z judikatury Soudního dvora, konkrétněji pak z rozsudků ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 27), a ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Sb. rozh. s. I-1425, bod 24) totiž vyplývá, že co se týče provozních nákladů přímo spojených s činností vykonávanou v určitém členském státě nerezidentem, kterou bylo docíleno zdanitelných příjmů v tomto státě, se rezidenti a nerezidenti nacházejí ve srovnatelném postavení, takže v zásadě tyto náklady vynaložené ve zmíněném státě musí být vzaty na zřetel, jelikož jsou v něm rezidenti zdaňováni na základě svých čistých příjmů, to znamená po odečtení takovýchto nákladů. Podle výše uvedeného rozsudku Hollmann (body 50 a 51) zásada zákazu diskriminace ostatně vyžaduje, že v případě, kdy je tatáž daň ukládána rezidentům a nerezidentům, nesmějí být příjmy nerezidentů zdaněny vyšší sazbou než příjmy rezidentů a jejich zdanitelný základ nesmí být vyšší než základ stanovený pro rezidenty. Úvěrovým institucím-nerezidentům by tedy mělo být povoleno přinejmenším odpočíst částku úroků, které musely zaplatit třetím osobám za získání kapitálu použitého při úvěrových transakcích provedených v Portugalsku.

15 Komise rovněž uvádí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Portugalská republika, státu sídla nepřísluší stanovit – na základě smluvních nebo jednostranných opatření směřujících k zamezení dvojího zdanění – daňové zatížení, které bude v konečném důsledku nést investor. Naopak je členský stát, jehož právní předpisy obsahují určité diskriminační ustanovení, povinen toto ustanovení zrušit. V projednávané věci je ostatně argument Portugalské republiky irelevantní, jelikož úroveň srážkové daně uplatňované tímto členským státem je natolik vysoká, že je s to absorbovat veškerý zisk z úvěrové transakce provedené za obvyklých tržních podmínek.

16 Co se konečně týče argumentu, že rozdíl v zacházení, o který se jedná v projednávané věci, je odůvodněný naléhavými důvody obecného zájmu, tj. jednak zachováním dělby daňových pravomocí mezi členskými státy a jednak bojem proti daňovým únikům, Komise především tvrdí, že existují jiná opatření, zejména opatření stanovená směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15 ; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), která členským státům umožňují dosáhnout cílů sledovaných těmito naléhavými důvody obecného zájmu při současném dodržení zásady proporcionality.

17 Ve své replice Komise upřesňuje, že vytýkané nesplnění povinnosti nespočívá ve skutečném výskytu situací, jako je ta, jež byla uvedena jako příklad v rámci tohoto řízení, ale v zachování platnosti vnitrostátních ustanovení, jejichž uplatňování vede k zjevnému rozdílu ve zdaňování mezi úvěrovými institucemi-rezidenty a úvěrovými institucemi-nerezidenty v neprospěch těchto naposled uvedených institucí.

18 Komise uznává, že není možné určit, který kapitál získaný od třetích osob byl konkrétně použit určitým subjektem pro financování jednotlivých úvěrových transakcí realizovaných v daném členském státě. Tvrdí však, že není nemožné vypočítat částky

čistých příjmů získaných tímto subjektem pro účely zdanění v členském státě, v němž se nachází zdroj příjmu. V projednávané věci postačí, umožní-li Portugalská republika subjektu povinnému k dani odpočíst od částky hrubých příjmů získaných na území tohoto členského státu částku odpovídající průměrným nákladům obecně vynaloženým týmž subjektem povinným k dani k získání podobných příjmů ve státě, kde je usazen. K zamezení toho, aby úvěrové instituce-nerezidenti odpočítávaly průměrné náklady, které mohou být považovány státem, v němž se nachází zdroj příjmu, za přemrštěné, tento naposled jmenovaný stát může omezit možnost odpočtu nákladů stanovením pevné maximální částky, například na základě průměrné částky nákladů vynakládané bankami-rezidenty na podobné transakce. V každém případě obtížnost přiřadit určité náklady k určitým konkrétním příjmům nemůže platně posloužit za základ odůvodnění zdanění hrubých příjmů nerezidentů ve státě, kde se nachází zdroj těchto příjmů, anebo zdanění zmíněných příjmů vyšší sazbou, než je ta, která se uplatní na obdobné příjmy, jichž dosáhli rezidenti povinní k dani.

19 Portugalská republika uvádí, že se diskriminační zacházení tvrzené Komisí zakládá na pouhé domněnce. Vzhledem k tomu, že Komise neprokázala existenci údajného nesplnění povinnosti, musí být její žaloba zamítnuta.

20 Tento členský stát vysvětluje, že i za předpokladu, že existují případy, v nichž může být vzhledem ke konkrétním okolnostem finanční transakce shledán rozdíl v daňové zátěži mezi zdaněním úroků získaných úvěrovými institucemi-rezidenty a úroků obdržených úvěrovými institucemi-nerezidenty, není tento rozdíl v zacházení diskriminační a nemá za následek žádné omezení svobod podle článků 49 ES a 56 ES, jakož i článků 36 a 40 dohody o EHP.

21 Postavení úvěrových institucí-rezidentů a postavení úvěrových institucí-nerezidentů není totiž objektivně srovnatelné, takže rozdíl v zacházení ohledně zdanitelného základu týkajícího se úroků obdržených na portugalském území je odůvodněná. Tento rozdíl vyplývá ze zvláštní povahy finančních operací a poskytování služeb týkajících se poskytování úvěrů, která je spojená se skutečností, že obecně není možné doložit příznačné spojení mezi vynaloženými náklady a získanými příjmy, ani u jednotlivých transakcí přiřadit docílené zisky k prostředkům použitými k financování. Základem pro vyměření daně z úroků obdržených úvěrovými institucemi-nerezidenty musí tedy být hrubé příjmy, zatímco zdanění příjmů úvěrových institucí-rezidentů se provádí na základě příjmů čistých. Vzhledem k tomu, že se ohledně naposled zmíněných institucí zohledňuje celková částka příjmů, nezávisle na tom, kde bylo těchto příjmů dosaženo, je rovněž možné zohlednit celkovou výši vynaložených nákladů.

22 Portugalská republika krom toho uvádí, že sporná právní úprava musí být každopádně považována za opodstatněnou naléhavými důvody obecného zájmu. V tomto ohledu se dovolává záruky dělby daňových pravomocí v souladu se zásadou daňové teritoriality a boje proti daňovým únikům.

23 Ve své duplice tento členský stát dodává zejména to, že jelikož Komise připouští, že není možné určit, který kapitál byl konkrétně použit určitým subjektem k financování úvěrových transakcí provedených v daném členském státě, překračuje „právní fikce", na které spočívá argumentace Komise, rámec toho, co je povoleno právem Společenství. Sporná právní úprava nemůže být tudíž považována za neslučitelnou se Smlouvou o ES nebo dohodou o EHP.

24 Systém navrhovaný Komisí by znamenal uplatnění abstraktního a umělého odpočtu na příjmy úvěrových institucí-nerezidentů, což by mělo za následek to, že by výsledek transakce naprosto neodpovídal konkrétní realitě čistých příjmů hospodářských subjektů-nerezidentů. Krom toho by v takovémto systému neexistovala, na rozdíl od toho, co vyžaduje judikatura, jíž se v tomto ohledu dovolává Komise, žádná spojitost mezi zohledněnými výdaji a činností, která vedla ke vzniku zdanitelných příjmů. Z toho vyplývá, že co se týče právní úpravy, o niž se jedná v projednávané věci, se subjekty-rezidenti a subjekty-nerezidenti nenacházejí v objektivně srovnatelném postavení.

25 Litevská republika, která vystupuje jako vedlejší účastnice na podporu Portugalské republiky, má za to, že k určení, zda existuje rozdíl v zacházení poškozující úvěrové instituce-nerezidenty, je třeba zohlednit nejen zdanění ve státě, kde se nachází zdroj příjmu, ale i zdanění uplatňované ve státě sídla dotčených subjektů. V projednávané věci se však Komise omezila na zkoumání zacházení vycházejícího z uplatnění portugalských právních předpisů a ponechala stranou účinky právní úpravy státu sídla zmíněných subjektů na schopnost a vůli těchto subjektů nabízet služby na portugalském území. Je proto nutno dospět k závěru, že Komise neprokázala existenci tvrzeného nesplnění povinnosti.

*Závěry Soudního dvora*

26 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je Komise v rámci řízení o nesplnění povinnosti podle článku 226 ES povinna prokázat existenci tvrzeného nesplnění povinnosti. Právě Komise musí Soudnímu dvoru předložit poznatky nezbytné k přezkoumání existence tohoto nesplnění povinnosti a nemůže se přitom opírat o jakoukoli domněnku (viz zejména rozsudky ze dne 5. října 1989, Komise v. Nizozemsko, 290/87, Recueil, s. 3083, body 11 a 12, a ze dne 4. března 2010, Komise v. Francie, C-241/08, Sb. rozh. s. I-1697, bod 22).

27 V projednávané věci se Komise k tomu, aby prokázala, že portugalská právní úprava, u níž je nesporné, že ohledně IRC rozdílně zachází se subjekty-rezidenty a subjekty-nerezidenty, vede k vyššímu zdanění nerezidentů, opírá o číselný příklad, který spočívá na předpokladu, že obchodní zisk, jehož dosáhne subjekt, o který se jedná v tomto příkladu, činí 10 %.

28 Jak totiž vyplývá z tabulky sestavené generální advokátkou v bodě 31 jejího stanoviska a z důvodů šíře rozvinutých v bodech 37 až 39 téhož stanoviska, hraje tento obchodní zisk rozhodující úlohu při zkoumání, zda taková právní úprava, jako je ta, o kterou jde v projednávané věci, vede k vyššímu zdanění subjektů-nerezidentů, neboť daňová sazba není jedinou skutečností, kterou je třeba vzít v tomto ohledu na zřetel.

29 Vzhledem k tomu, že jednak tento výpočet, který sama Komise označuje za „teoretický", je zpochybňován portugalskou vládou z toho důvodu, že předpoklad, z něhož vychází, nevykazuje žádnou souvislost s reálnou situací, a jednak zmíněná vláda předkládá výpočet založený na jiném obchodním zisku, který vede k řešení, v němž jsou subjekty-rezidenti zdaňovány vyšší sazbou, je, jak uvedla generální advokátka v bodě 40 svého stanoviska, na Komisi, aby prokázala, že číselné údaje, na nichž se zakládá její výpočet, odpovídají ekonomické realitě. K doložení správnosti svých výpočtů mohla tedy Komise předložit zejména statistická data nebo údaje týkající se výše úroků z bankovních úvěrů a podmínek refinancování pro banky.

30 Je však nutno konstatovat, že Komise nepředložila – ani v průběhu písemného řízení, ani na jednání, ba ani na výslovnou žádost Soudního dvora – sebemenší důkaz, jenž by mohl potvrdit, že číselné údaje, které předkládá na podporu svého tvrzení, vskutku odpovídají reálné situaci, a že číselný příklad uváděný Komisí není pouze uměle vykonstruovaný.

31 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že Komise v projednávané věci neprokázala nesplnění povinnosti vytýkané Portugalské republice.

32 Žaloba Komise musí být tudíž zamítnuta.

**K nákladům řízení**

33 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. Vzhledem k tomu, že Portugalská republika požadovala náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení. Litevská republika, která vstoupila do řízení jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání Portugalské republiky, ponese v souladu s čl. 69 odst. 4 prvním pododstavcem téhož jednacího řádu vlastní náklady řízení.

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

**1) Žaloba se zamítá.**

**2) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**

**3) Litevská republika ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy