ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 17. júna 2010 *

Vo veci C-105/08,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 6. marca 2008,

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, J. Menezes Leitão a C. Guerra Santos, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

* Jazyk konania: portugalčina.

ktorú v konaní podporuje:

Litovská republika, v zastúpení: D. Kriaučiūnas a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (spravodajca) a M. Berger,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. februára 2010,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 25. marca 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev sa touto žalobou domáha, aby Súdny dvor určil, že Portugalská republika si tým, že ukladá vyššiu daň z úrokov vyplácaných finančným inštitúciám, ktoré nie sú portugalskými rezidentmi, než tým, ktoré sú portugalskými rezidentmi, obmedzuje voľné poskytovanie služieb v oblasti hypotekárnych a iných foriem úverov finančnými inštitúciami v iných členských štátoch a štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES 1994 L 1, s. 3; ďalej len „dohoda o EHP"), nesplnila svoje povinnosti, ktoré pre ňu vyplývajú z článkov 49 ES a 56 ES, ako aj článkov 36 a 40 dohody o EHP.

Právny rámec

2 Podľa článku 4 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb (código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas), schváleného zákonným dekrétom č. 442/B/88 z 30. novembra 1988 v znení vyplývajúcom zo zákonného dekrétu č. 211/2005 zo 7. decembra 2005 (*Diário da República* I, séria A, č. 234, zo 7. decembra 2005, ďalej len „CIRC"), právnické osoby a iné subjekty, ktoré nemajú sídlo ani ústredie na portugalskom území, sú povinné platiť daň z príjmu právnických osôb

(ďalej len „DPP“) len z príjmov, ktoré nadobudli na tomto území. Medzi tieto príjmy patria podľa článku 4 ods. 3 písm. c) CIRC úroky platené dlžníkmi, ktorí sú rezidentmi, majú sídlo alebo ústredie na portugalskom území alebo ktorých platby možno pripočítať stálym prevádzkarňam so sídlom na tomto území.

3 Ak neexistuje dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „ZDZ“), tieto príjmy sa na základe článku 80 ods. 2 písm. c) CIRC v zásade zdaňujú sadzbou 20 %.

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

5 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté medzi Portugalskou republikou a ďalšími členskými štátmi Európskej únie, ako aj štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami dohody o EHP, stanovujú podľa článku 11 vzorovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a majetku vypracovanej Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), že daňová sadzba, ktorá sa uplatňuje na príjem v štáte, odkiaľ tento príjem pochádza, sa ukladá v rozmedzí 10 % až 15 %. Podľa článku 90-A ods. 1 CIRC sa v týchto prípadoch povinnosť zrážkovej dane obmedzuje na príslušnú časť DPP. V prípade dvoch štátov, s ktorými Portugalská republika neuzavrela ZDZ, konkrétne s Cyperskou republikou a Lichtenštajnským kniežactvom, daňová sadzba predstavuje 20 %.

6 Medzi účastníkmi konania je nesporné, že daň z príjmu z úrokov platených finančným inštitúciám nerezidentom sa vyberá z hrubého príjmu, zatiaľ čo v prípade rezidentov sú príjmy z úrokov zahrnuté do zdaniteľného zisku. Pri výpočte zisku sa vzniknuté základy odpočítavajú. Tento zisk sa podľa článku 80 ods. 1 CIRC zdaňuje všeobecnou sadzbou 25 %. Podľa Portugalskej republiky možno konštatovať, že v tomto druhom

uvedenom prípade sa daň vyberá z čistých úrokov, čo by mohlo zodpovedať rozdielu medzi nadobudnutými úrokmi a úrokmi vyplatenými tretím osobám s cieľom získať kapitál potrebný na uskutočnenie úverovej transakcie.

Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdnym dvorom

7 Dňa 21. marca 2005 Komisia zaslala Portugalskej republike formálnu výzvu, v ktorej portugalské orgány upozornila na skutočnosť, že tým, že hypotekárne úroky vyplácané finančným inštitúciám nerezidentom zdaňujú vyššou sadzbou než úroky vyplácané finančným inštitúciám rezidentom, tento členský štát obmedzuje poskytovanie služieb hypotekárnych a iných foriem úverov zahraničnými finančnými inštitúciami, a porušuje tak svoje povinnosti vyplývajúce z článkov 49 ES a 56 ES, ako aj článkov 36 a 40 dohody o EHP.

8 Vzhľadom na to, že odpoveď Portugalskej republiky Komisiu nepresvedčila, Komisia zaslala 19. decembra 2005 tomuto členskému štátu odôvodnené stanovisko, v ktorom ho vyzvala, aby prijal opatrenia v súlade s týmto stanoviskom do dvoch mesiacov od jeho prijatia.

9 Dňa 24. februára 2006 Portugalská republika odpovedala, že trvá na svojom stanovisku, podľa ktorého je CIRC zlučiteľný s právom Spoločenstva a v každom prípade odôvodnený z hľadiska koherencie a vnútornej logiky vnútroštátneho daňového systému. Riešenie navrhované Komisiou navyše predpokladá, že finančné inštitúcie nereziden-

ti by boli nútené zverejniť skutočnosti potrebné na stanovenie ich čistého príjmu. Kontrola týchto skutočností by portugalskej daňovej správe spôsobila zjavné ťažkosti.

10 Komisia, ktorú odpoveď Portugalskej republiky neuspokojila, sa rozhodla podať prejednávanú žalobu.

11 Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 4. augusta 2008 bol povolený vstup Litovskej republiky do konania ako vedľajšieho účastníka na podporu tvrdení Portugalskej republiky.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

12 Komisia tvrdí, že zatiaľ čo daňová sadzba, ktorou sa zdaňuje príjem finančných inštitúcií nerezidentov, je nižšia než sadzba pre porovnateľný príjem finančných inštitúcií rezidentov, daňové zaťaženie nerezidentov v Portugalsku je v skutočnosti omnoho vyššie, pretože tieto inštitúcie si na rozdiel od rezidentov nemôžu od zdaniteľného príjmu odpočítať prevádzkové náklady priamo spojené s vykonávanou činnosťou. Takýto rozdiel v zaobchádzaní pritom predstavuje, ako to vyplýva z rozsudku z 11. októbra 2007, Hollmann (C-443/06, Zb. s. I-8491, body 35 až 38), diskrimináciu finančných inštitúcií nerezidentov.

13 Stanovením sadzby zrážkovej dane v rozpätí medzi 10 % až 20 %, ktorou sa zdaňuje hrubý príjem z úrokov v Portugalsku, dotknutá právna úprava odrádza zahraničné úverové inštitúcie od poskytovania svojich služieb v Portugalsku, pokiaľ ich zisk pri predmetných transakciách nie je podstatne vyšší než sadzba zrážkovej dane. Vzhľadom na veľmi silnú konkurenciu na medzinárodných finančných trhoch, prostredie vytvorené existenciou spoločnej meny v eurozóne a podobné úrovne úrokových sadzieb vo väčšine členských štátov je len málo pravdepodobné, že zahraničná finančná inštitúcia by mohla úspešne dosiahnuť zisk vyšší ako 10 %. Okrem toho, aby sa dosiahla rovnosť s finančnými inštitúciami rezidentmi, ktorých daňové zaťaženie predstavuje 25 % z čistého príjmu, finančné inštitúcie nerezidenti by pri svojich činnostiach uskutočňovaných v Portugalsku museli dosiahnuť štvornásobne vyšší zisk ako finančné inštitúcie rezidenti.

14 Podľa Komisie v prejednávanej veci nemožno oprávnene tvrdiť, že finančné inštitúcie rezidenti a finančné inštitúcie nerezidenti sa nenachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Z judikatúry Súdneho dvora, najmä z rozsudkov z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 27), a z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Zb. s. I-1425, bod 24), totiž vyplýva, že z hľadiska prevádzkových nákladov priamo spojených s činnosťou vykonávanou nerezidentom v členskom štáte, pri ktorej vytvára zdaniteľný príjem v tomto štáte, sa rezidenti a nerezidenti nachádzajú v porovnateľnej situácii, takže ich náklady treba v zásade zohľadniť v tomto štáte, pokiaľ tam rezidenti odvádzajú daň z čistého príjmu, to znamená po odpočítaní týchto nákladov. Podľa rozsudku Hollmann, už citovaného (body 50 a 51), zásada zákazu diskriminácie stanovuje, že ak sa na rezidentov a nerezidentov vzťahuje tá istá daň, príjmy nerezidentov nesmú byť zdanené vyššou sadzbou ako príjmy rezidentov a ich zdaniteľný základ nemôže byť vyšší než u rezidentov. Finančné inštitúcie nerezidenti by teda mali mať prinajmenšom možnosť odpočítať si úroky, ktoré mali zaplatiť tretím osobám, aby získali kapitál použitý pri úverových transakciách v Portugalsku.

15 Komisia takisto uvádza, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Portugalská republika, štát pobytu nemá prostredníctvom zmluvných alebo jednostranných opatrení zameraných na obchádzanie dvojitého zdanenia zavádzať daňové zaťaženie, ktoré bude v konečnom dôsledku niesť investor. Naopak, členský štát, ktorého právna úprava je diskriminačná, by mal túto diskrimináciu odstrániť. Okrem toho je tvrdenie Portugalskej republiky v prejednávanej veci irelevantné, pretože zrážková daň v tomto štáte je tak vysoká, že pravdepodobne pohlcuje celý zisk vytvorený úverovou transakciou vykonanou v bežných trhových podmienkach.

16 Napokon, pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého je sporné rozdielne zaobchádzanie odôvodnené naliehavými dôvodmi vo verejnom záujme, teda jednak ochranou rozdelenia daňovej právomoci medzi jednotlivými členskými štátmi a jednak bojom proti daňovým únikom, Komisia okrem iného uvádza, že existujú aj ďalšie opatrenia, najmä opatrenia uvedené v smernici 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), prostredníctvom ktorých členské štáty môžu svoje takto odôvodnené ciele dosiahnuť pri rešpektovaní zásady proporcionality.

17 Komisia vo svojej replike spresňuje, že nesplnenie povinnosti nespočíva v tom, že skutočne existujú situácie, ktoré boli ako príklad uvedené počas konania v tejto veci, ale v tom, že sa ponecháva v platnosti vnútroštátna právna úprava, ktorej uplatňovanie vedie k rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu medzi finančnými inštitúciami rezidentmi a finančnými inštitúciami nerezidentmi na úkor nerezidentov.

18 Komisia uznáva, že nie je možné určiť, aký objem kapitálu získaného od tretích osôb hospodársky subjekt skutočne použil na financovanie individuálnych úverových

operácií realizovaných v danom štáte. Tvrdí však, že nie je nemožné vypočítať výšku čistého príjmu, ktorý tento hospodársky subjekt dosiahol na účely zdanenia v členskom štáte, z ktorého príjem pochádza. V prejednávanej veci by stačilo, aby Portugalská republika umožnila daňovníkovi odpočítať si od hrubého príjmu dosiahnutého v tomto členskom štáte priemerné náklady, ktoré mu zvyčajne vznikajú pri podobnom príjme v štáte pobytu. Aby sa zabránilo tomu, že finančné inštitúcie nerezidenti si budú odpočítavať priemerné náklady, ktoré bude štát, z ktorého príjem pochádza, považovať za neprimerané, tento štát by mohol obmedziť možnosť odpočtu nákladov na maximálnu stanovenú výšku, napríklad v závislosti od výšky priemerných nákladov, ktoré pri podobných operáciách vznikajú bankám rezidentom. V každom prípade však ťažkosti s pripísaním určitých nákladov ku konkrétnym príjmom nie sú legitímnym dôvodom na zdanenie hrubého príjmu nerezidentov v štáte, z ktorého príjem pochádza, alebo na uplatnenie vyššieho daňového zaťaženia na taký príjem, aký sa uplatňuje na podobné príjmy daňovníkov rezidentov.

19 Portugalská republika tvrdí, že tvrdenie Komisie o údajnom rozdielnom zaobchádzaní sa zakladá na čistých domnienkach. Vzhľadom na to, že Komisia nepreukázala existenciu nesplnenia povinnosti, jej žalobu treba zamietnuť.

20 Tento členský štát uvádza, že aj za predpokladu, že existujú prípady, v ktorých by sa vzhľadom na konkrétne okolnosti finančnej transakcie dalo konštatovať rozdielne daňové zaťaženie úrokov finančných inštitúcií rezidentov a nerezidentov, toto rozdielne zaobchádzanie by nebolo diskriminačné a neviedlo by k obmedzeniu slobôd stanovených v článkoch 49 ES a 56 ES, ako aj v článkoch 36 a 40 dohody o EHP.

21 Situácie finančných inštitúcií rezidentov a nerezidentov totiž nie sú objektívne porovnateľné, takže rozdielne zaobchádzanie týkajúce sa základu dane z úrokov dosahovaných v Portugalsku je odôvodnené. Tento rozdiel vyplýva z osobitnej povahy finančných transakcií a poskytovania úverových služieb a súvisí so skutočnosťou, že vo všeobecnosti nemožno určiť typickú súvislosť medzi nákladmi a príjmami ani dať pri každej transakcii do súvislosti vzniknutý zisk a finančné prostriedky použité na financovanie. Základom výpočtu dane z úrokov pre finančné inštitúcie nerezidentov tak musí byť hrubý príjem, zatiaľ čo u rezidentov sa daň vypočíta z čistého príjmu. Vzhľadom na to, že sa u rezidentov berie do úvahy ich celkový príjem bez ohľadu na to, odkiaľ pochádza, možno zohľadniť aj celkové vzniknuté náklady.

22 Portugalská republika ďalej tvrdí, že spornú právnu úpravu treba v každom prípade považovať za odôvodnenú naliehavými dôvodmi vo verejnom záujme. V tejto súvislosti spomína ochranu rozdelenia daňovej právomoci v súlade so zásadou daňovej teritoriality a boj proti daňovým únikom.

23 V duplike tento členský štát okrem iného dodáva, že vzhľadom na to, že Komisia pripúšťa, že nie je možné určiť, aký kapitál hospodársky subjekt konkrétne použil na financovanie úverových transakcií realizovaných v danom štáte, „právna fikcia“, na ktorej spočíva argumentácia Komisie, ide nad rámec povolený právom Spoločenstva. Spornú právnu úpravu preto nemožno považovať za nezlučiteľnú so Zmluvou ES alebo dohodou o EHP.

24 Systém obhajovaný Komisiou by viedol k tomu, že na príjmy finančných inštitúcií nerezidentov by sa uplatňoval abstraktný a umelý odpočet, čo by znamenalo, že výsledok operácie by vôbec nezodpovedal skutočným čistým príjmom hospodárskych subjektov nerezidentov. Okrem toho by v tomto systéme neexistovala – v rozpore s požiadavkami judikatúry, na ktorú sa v tejto súvislosti Komisia odvoláva – žiadna súvislosť medzi zohľadnenými výdavkami a činnosťou, pri ktorej sa vytvoril zdaniteľný príjem. Z toho vyplýva, že z hľadiska právnej úpravy spornej v tejto veci hospodárske subjekty nerezidenti a rezidenti nie sú v objektívne porovnateľných situáciách.

25 Litovská republika, ktorá ako vedľajší účastník konania podporuje Portugalskú republiku, zastáva názor, že aby bolo možné určiť, či skutočne ide o rozdielne zaobchádzanie na úkor finančných inštitúcií nerezidentov, treba zohľadniť nielen zdanenie v štáte, z ktorého príjem pochádza, ale aj zdanenie v štáte pobytu dotknutých hospodárskych subjektov. V prejednávanej veci sa však Komisia obmedzila len na preskúmanie zaobchádzania, ktoré vyplýva z uplatňovania portugalských právnych predpisov a ignoruje dôsledky právnej úpravy štátu pobytu týchto subjektov na možnosti a vôľu poskytovať služby na portugalskom území. Treba preto prijať záver, že Komisia existenciu nesplnenia povinnosti nepreukázala.

Posúdenie Súdnym dvorom

26 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v konaní o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES je úlohou Komisie, aby preukázala existenciu údajného nesplnenia povinnosti. Komisia teda musí Súdnemu dvoru predložiť všetky podklady potrebné na to, aby Súdny dvor preveril existenciu tohto nesplnenia povinnosti, pričom sa nemôže oprieť o žiadnu domnienku (pozri najmä rozsudky z 5. októbra 1989, Komisia/Holandsko, 290/87, Zb. s. 3083, body 11 a 12, a zo 4. marca 2010, Komisia/Francúzsko, C-241/08, Zb. s. I-1697, bod 22).

27 Aby Komisia v prejednávanej preukázala, že portugalská právna úprava stanovuje vyššie zdanenie pre hospodárske subjekty nerezidentov – pričom je nesporné, že z hľadiska DPP zaobchádza s rezidentmi a nerezidentmi odlišne – opiera sa o aritmetický výpočet, ktorý vychádza z predpokladu, že dotknutý hospodársky subjekt v tomto príklade dosahuje zisk 10 %.

28 Ako však vyplýva z tabuľky, ktorú vypracovala generálna advokátka v bode 31 svojich návrhov, a z dôvodov, ktoré podrobnejšie uviedla v bodoch 37 až 39, tento zisk zohráva rozhodujúcu úlohu pri skúmaní, či táto sporná právna úprava stanovuje vyššie zdanenie pre hospodárske subjekty nerezidentov, keďže sadzba dane nie je jediným aspektom, ktorý treba v tejto súvislosti zdôrazniť.

29 Keďže portugalská vláda jednak spochybňuje tento výpočet – ktorý samotná Komisia označuje za „teoretický“ – z toho dôvodu, že jeho predpoklad je úplne odtrhnutý od reality, a jednak predkladá výpočet, ktorý je založený na odlišnom zisku, čo vedie k situácii, v ktorej majú väčšie daňové zaťaženie hospodárske subjekty rezidenti, je úlohou Komisie, ako uviedla aj generálna advokátka v bode 40 svojich návrhov, aby preukázala, že číselné údaje, na ktorých sa jej výpočet zakladá, zodpovedajú hospodárskej realite. Na podporu dôveryhodnosti svojich výpočtov tak Komisia mohla predložiť najmä štatistické údaje alebo údaje o výške úrokov pri bankových úveroch a podmienky refinancovania.

30 Napriek tomu treba konštatovať, že v prejednávanej veci Komisia počas písomnej časti konania ani na pojednávaní, a dokonca ani po výslovnej žiadosti Súdneho dvora nepredložila nijaký dôkaz o tom, že číselné údaje, o ktoré opiera svoje stanovisko, skutočne zodpovedajú realite a že aritmetický príklad, na ktorý odkazuje, nie je len čisto hypotetický.

31 Za týchto okolností treba konštatovať, že v prejednávanej veci Komisia nepreukázala nesplnenie povinnosti, ktoré vytýkala Portugalskej republike.

32 Žalobu Komisie preto treba zamietnuť.

O trovách

33 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 Portugalská republika navrhla zaviazať Komisiu na náhradu trov konania a Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, treba ju zaviazať na náhradu trov konania. Litovská republika, ktorá vstúpila do konania na podporu Portugalskej republiky, je povinná nahradiť podľa článku 69 ods. 4 prvej vety toho istého rokovacieho poriadku svoje vlastné trovy konania.

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

1. Žaloba sa zamieta.

2. Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.

3. Litovská republika je povinná nahradiť svoje vlastné trovy konania.

Podpisy