SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 17. junija 2010*

V zadevi C-105/08,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 6. marca 2008,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in M. Afonso, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Portugalski republiki, ki jo zastopajo L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão in C. Guerra Santos, zastopniki,

tožena stranka,

* Jezik postopka: portugalščina.

ob intervenciji

Republike Litve, ki jo zastopata D. Kriaučiūnas in V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, zastopnika,

intervenientka,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. februarja 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 25. marca 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da je Portugalska republika s tem, da je obresti, plačane finančnim institucijam nerezidentkam, obdavčila bolj kot obresti, plačane finančnim institucijam, rezidentkam na portugalskem ozemlju, omejila svobodno opravljanje storitev na področju hipotekarnih in drugih kreditov s strani finančnih institucij, ki so rezidentke v drugih državah članicah in državah pogodbenicah Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum o EGP), in zato ni izpolnila obveznosti iz členov 49 ES in 56 ES ter členov 36 in 40 Sporazuma o EGP.

Pravni okvir

2 V skladu s členom 4(2) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb (código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas), ki je bil potrjen z uredbo-zakonom št. 442/B/88 z dne 30. novembra 1988 v različici, ki izhaja iz uredbe-zakona št. 211/2005 z dne 7. decembra 2005 (*Diário da República* I, serija A, št. 234 z dne 7. decembra 2005, v nadaljevanju: CIRC), so pravne osebe in drugi subjekti, ki na portugalskem ozemlju nimajo niti sedeža niti dejanske uprave, podvrženi plačilu davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: IRC) zgolj za dohodke, ustvarjene na tem ozemlju. Na podlagi člena 4(3)(c) CIRC se med zadevne dohodke uvrščajo obresti, ki

jih plačajo dolžniki, ki živijo na portugalskem ozemlju oziroma imajo tam svoj sedež ali dejansko upravo ali katerih plačilo se lahko pripiše stalni poslovni enoti v tej državi.

3 Ker ni sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: SIDO), so ti dohodki v skladu s členom 80(2)(c) CIRC načeloma obdavčeni po stopnji 20 %.

4 V skladu s členom 88(1)(c), (3)(b) in (5) CIRC se zadevni IRC naloži kot davek, dokončno odtegnjen pri viru.

5 SIDO, sklenjeni med Portugalsko republiko in drugimi državami članicami Evropske unije ter podpisnicami Sporazuma o EGP, v skladu s členom 11 vzorčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jo je oblikovala Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), določajo, da je davčna stopnja, ki jo za te dohodke uporablja država, v kateri nastanejo, med 10 % in 15 %. V skladu s členom 90-A(1) CIRC je v takih primerih obveznost odtegljaja pri viru omejena na ustrezen del IRC. Pri dveh državah, s katerima Portugalska republika ni sklenila SIDO, namreč z Republiko Ciper in Kneževino Lihtenštajn, je ta davčna stopnja 20 %.

6 Med strankama v postopku ni sporno, da je osnova za obdavčitev dohodkov od obresti, ki jih pridobijo finančne institucije nerezidentke, bruto znesek dohodkov, medtem ko so dohodki od obresti, ki jih prejmejo finančne institucije rezidentke, vključeni v njihov obdavčljivi dobiček. Pri izračunu tega dobička se odbijejo nastali stroški. Na podlagi člena 80(1) CIRC se ta dobiček obdavči po splošni stopnji 25 %. Po mnenju Portugalske republike je mogoče izhajati iz tega, da se v zadnjenavedenem primeru

davek naloži na neto znesek obresti, ki lahko zlasti ustreza razliki med prejetimi obrestmi in obrestmi, plačanimi tretjim za pridobitev kapitala, potrebnega za izpolnitev kreditne pogodbe.

Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

7 Komisija je 21. marca 2005 na Portugalsko republiko naslovila uradni opomin, v katerem je portugalske organe opozorila na dejstvo, da je ta država članica s tem, da je hipotekarne obresti, ki jih prejmejo finančne institucije nerezidentke, obdavčila bolj kot obresti, ki jih prejmejo finančne institucije rezidentke, omejila opravljanje storitev na področju hipotekarnih in drugih kreditov s strani tujih finančnih institucij, in tako ni izpolnila obveznosti iz člena 49 ES in 56 ES ter členov 36 in 40 Sporazuma o EGP.

8 Ker Komisije odgovor Portugalske republike ni prepričal, je 19. decembra 2005 na to državo članico naslovila obrazloženo mnenje in jo pozvala, naj v dveh mesecih sprejme potrebne ukrepe za uskladitev z njim.

9 Portugalska republika je 24. februarja 2006 odgovorila, da še vedno zagovarja stališče, da je CIRC skladen s pravom Skupnosti in je vsekakor utemeljen iz razlogov doslednosti in notranje sistematike nacionalnega davčnega sistema. Poleg tega naj bi rešitev, ki ji daje prednost Komisija, pomenila, da morajo finančne institucije nerezidentke

razkriti podatke, potrebne za določitev njihovega neto dohodka. Nadzor nad temi podatki bi za portugalsko davčno upravo ustvaril očitne težave.

10 Ker Komisija z odgovorom Portugalske republike ni bila zadovoljna, je vložila to tožbo.

11 S sklepom predsednika Sodišča z dne 4. avgusta 2008 je bila Republiki Litvi dovoljena intervencija v podporo predlogom Portugalske republike.

Tožba

Trditve strank

12 Komisija trdi, da čeprav je davčna stopnja, ki se uporabi za dohodke finančnih institucij nerezidentk, nižja od tiste, ki se naloži na podobne dohodke finančnih institucij rezidentk, je davčno breme prvonavedenih na Portugalskem dejansko bistveno višje, ker drugače od subjektov, ki so rezidenti, od zneska obdavčljivih dohodkov ne morejo odbiti poslovnih stroškov, ki so neposredno povezani z opravljano dejavnostjo. Tako različno obravnavanje pa naj bi, tako kot izhaja iz sodbe z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann (C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točke od 35 do 38), pomenilo diskriminacijo finančnih institucij nerezidentk.

13 Zadevna zakonodaja naj bi zato, ker določa davčni odtegljaj po stopnji med 10 % in 20 % na bruto znesek obresti, pridobljenih na Portugalskem, tuje finančne institucije odvračala od tega, da bi na Portugalskem ponujale svoje storitve, razen če njihova stopnja dobička pri zadevnih poslih ni bistveno višja od stopnje davka, odtegnjenega pri viru. Ob upoštevanju izjemne konkurenčnosti mednarodnih finančnih trgov, situacije, nastale zaradi obstoja skupne denarne enote v euroobmočju, in podobne ravni obrestnih mer v večini držav članic je malo verjetno, da bi tuji finančni instituciji uspelo ustvariti stopnjo dobička, višjo od 10 %. Poleg tega bi morale finančne institucije nerezidentke, da bi spet vzpostavile enakost s finančnimi institucijami rezidentkami, katerih davčno breme je 25 % neto dohodkov, ustvariti stopnje dobička, štirikrat višje od tistih, ki jih pri opravljanju dejavnosti na Portugalskem ustvarijo finančne institucije rezidentke.

14 Po mnenju Komisije v tem primeru ni mogoče domnevati, da finančne institucije rezidentke in nerezidentke niso v objektivno primerljivem položaju. Iz sodne prakse Sodišča, zlasti iz sodb z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 27) in z dne 15. februarja 2007 v zadevi Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, ZOdl., str. I-1425, točka 24), naj bi bilo namreč razvidno, da so rezidenti in nerezidenti glede poslovnih stroškov, ki so v neposredni zvezi z dejavnostjo, ki jo v državi članici opravlja nerezident in s katero so bili ustvarjeni v tej državi obdavčljivi dohodki, v primerljivem položaju, tako da je treba te stroške načeloma upoštevati v tej državi, če se tam pri rezidentih obdavčijo neto dohodki, to pomeni po odbitku takšnih stroškov. V skladu z zgoraj navedeno sodbo Hollmann (točki 50 in 51) naj bi načelo prepovedi diskriminacije med drugim zahtevalo, da se ob uporabi istega davka za rezidente in nerezidente dohodkov zadnjih ne sme obdavčiti po višji stopnji od tiste, ki se uporabi za dohodke rezidentov, in da obdavčljiva osnova ne sme biti obsežnejša od tiste, ki je predvidena za rezidente. Finančnim institucijam nerezidentkam naj bi moralo biti vsaj dovoljeno odbiti znesek obresti, ki so jih morale plačati tretjim za pridobitev kapitala, potrebnega za izvedbo kreditnih poslov na Portugalskem.

15 Komisija v nasprotju s trditvami Portugalske republike navaja tudi, da ni naloga države rezidentstva, da z ukrepi na podlagi konvencije ali enostranskimi ukrepi za izogibanje dvojnega obdavčevanja določi davčno breme, ki ga mora nazadnje nositi vlagatelj. Nasprotno, naloga države članice naj bi bila, da odpravi diskriminacijo, ki jo vsebuje njena zakonodaja. V tem primeru naj bi bile trditve Portugalske republike v preostalem brezpredmetne, ker naj bi bil davek, ki ga ta država članica odtegne pri viru, tako visok, da bi lahko v celoti absorbiral dobiček, ki nastane na podlagi kreditnega posla, izvedenega v normalnih tržnih razmerah.

16 Nazadnje glede argumenta, da je zadevno različno obravnavanje v tem primeru upravičeno iz nujnih razlogov v splošnem interesu, namreč po eni strani zaradi varstva delitve davčne pristojnosti med državami članicami in po drugi strani zaradi boja proti izogibanju davkom, Komisija zlasti poudarja, da obstajajo drugi ukrepi, zlasti v okviru Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15), ki državam članicam omogočajo, da ob upoštevanju načela sorazmernosti dosežejo cilje, ki izhajajo iz teh nujnih razlogov v splošnem interesu.

17 Komisija je v repliki navedla, da zatrjevana neizpolnitev obveznosti ni v tem, da obstajajo dejanske situacije, ki so kot primer navedene v tem postopku, temveč v tem, da so bile v veljavi ohranjene nacionalne določbe, katerih uporaba povzroči očitno razlikovanje pri davčnem obravnavanju finančnih institucij rezidentk in finančnih institucij nerezidentk v škodo zadnjih.

18 Komisija priznava, da ni mogoče opredeliti, kateri kapital, pridobljen pri tretjih, je finančna institucija konkretno uporabila za financiranje posameznih kreditnih poslov, izvedenih v neki državi. Vendar meni, da ni mogoče izračunati zneska neto dohodkov,

ki jih je ta institucija ustvarila, za obdavčitev v državi, v kateri je vir dohodka. V tem primeru bi zadostovalo, če bi Portugalska republika davčnemu zavezancu dovolila, da od zneska bruto dohodkov, doseženih na ozemlju te države članice, odbije znesek, ki ustreza povprečju stroškov, ki jih načeloma nosi isti zavezanec za doseganje podobnih dohodkov v državi rezidentstva. Da finančne institucije nerezidentke ne bi odbile povprečnih stroškov, ki bi jih lahko država, v kateri je vir dohodka, štela za previsoke, bi ta država lahko omejila možnost odbitka stroškov na najvišji znesek, določen na primer v skladu s povprečnim zneskom stroškov, ki so jih banke rezidentke imele za podobne posle. V vsakem primeru težava pripisati določene stroške določenim posebnim dohodkom ne pomeni veljavnega razloga, da se upraviči obdavčitev bruto dohodkov nerezidentov v državi, v kateri je vir teh dohodkov, ali da se za te dohodke uporabi dejansko višje davčno breme od tistega, ki bremeni podobne dohodke, ki jih ustvarijo davčni zavezanci rezidenti.

19 Portugalska republika trdi, da diskriminatorno obravnavanje, ki ga zatrjuje Komisija, temelji na samo eni domnevi. Ker Komisija ni dokazala obstoja zatrjevane kršitve, je treba njeno tožbo zavrniti.

20 Država članica pojasnjuje, da tudi ob domnevi, da obstajajo primeri, v katerih bi bilo ob upoštevanju konkretnih okoliščin finančnega posla mogoče ugotoviti razliko v davčnem bremenu pri obdavčitvi obresti, ki jih pridobijo finančne institucije rezidentke, in obresti, ki jih pridobijo finančne institucije nerezidentke, takšno različno obravnavanje ni diskriminatorno in ne omejuje nobene od svoboščin iz členov 49 ES in 56 ES ter členov 36 in 40 Sporazuma o EGP.

21 Položaj finančne institucije rezidentke naj ne bi bil objektivno primerljiv s položajem finančne institucije nerezidentke, tako da je različno obravnavanje glede obdavčljive osnove za obresti, pridobljene na portugalskem ozemlju, upravičeno. To razlikovanje naj bi izhajalo iz posebnosti finančnih poslov in storitev v zvezi z odobritvijo posojil, ki je povezana z okoliščino, da na splošno ni mogoče ugotoviti značilne povezave med nastalimi stroški in ustvarjenimi dohodki ter da tudi ustvarjenih dobičkov in sredstev, uporabljenih za financiranje, ni mogoče med seboj povezati za vsak posamezen posel. Zato naj bi bilo treba za osnovo za izračun obdavčitve obresti, ki so jih prejele finančne institucije nerezidentke, vzeti bruto dohodke, medtem ko bi bili dohodki finančnih institucij rezidentk obdavčeni na podlagi neto dohodkov. Ker naj bi se pri finančnih institucijah rezidentkah upoštevali vsi njihovi dohodki ne glede na to, kje so bili pridobljeni, naj bi bilo mogoče upoštevati tudi vse nastale stroške.

22 Portugalska republika navaja tudi, da zadevno zakonodajo vsekakor upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V zvezi s tem se sklicuje na varstvo delitve davčne pristojnosti po načelu davčne teritorialnosti in na boj proti izogibanju davkom.

23 V dupliki je Portugalska republika med drugim dodala, da ker Komisija priznava, da ni mogoče opredeliti, kateri kapital je institucija konkretno uporabila za financiranje kreditnih poslov, opravljenih v neki državi članici, „pravni konstrukt“, na katerem temelji utemeljitev Komisije, presega to, kar pravo Skupnosti dopušča. Sporne zakonodaje zato ni mogoče šteti za nezdružljivo s Pogodbo ES ali s Sporazumom o EGP.

24 Ureditev, ki jo priporoča Komisija, po njenem mnenju pomeni, da se uporabi abstrakten in umeten odbitek od dohodkov finančnih institucij nerezidentk, kar bi pomenilo, da izid posla sploh ne bi ustrezal konkretni resničnosti neto dohodkov subjektov nerezidentov. Poleg tega naj v takšni ureditvi v nasprotju z zahtevami sodne prakse, na katero se v tej zvezi sklicuje Komisija, ne bi obstajala nikakršna zveza med upoštevanimi izdatki in dejavnostjo, pri opravljanju katere so nastali obdavčljivi dohodki. Iz tega naj bi izhajalo, da v zvezi z zadevno zakonodajo v tem primeru institucije rezidentke in institucije nerezidentke niso v objektivno primerljivem položaju.

25 Republika Litva, ki je intervenientka v podporo predlogom Portugalske republike, meni, da bi bilo treba zato, da bi se lahko opredelilo, ali gre za različno obravnavanje v škodo finančnih institucij nerezidentk, upoštevati ne le davke, naložene v državi, v kateri je vir dohodkov, temveč tudi davke, naložene v državi rezidentstva zadevnih institucij. Komisija naj bi v tem primeru zgolj preizkusila obravnavanje, ki izhaja iz uporabe portugalske zakonodaje, in ni upoštevala učinkov zakonodaje države, katere rezidentke so te institucije, na sposobnost in pripravljenost teh ponujati svoje storitve na portugalskem ozemlju. Zato bi bilo treba ugotoviti, da Komisija ni dokazala obstoja zatrjevane neizpolnitve obveznosti.

Presoja Sodišča

26 Najprej je treba spomniti, da mora Komisija v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES dokazati obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti. Sodišču mora predložiti vse dokaze, ki so potrebni za to, da lahko Sodišče preizkusi, ali je ta neizpolnitev podana, pri čemer se ne more sklicevati na nobeno domnevo (glej zlasti sodbi z dne 5. oktobra 1989 v zadevi Komisija proti Nizozemski, 290/87, Recueil, str. 3083, točki 11 in 12, in z dne 4. marca 2010 v zadevi Komisija proti Franciji, C-241/08, ZOdl., str. I-1697, točka 22).

27 Da bi dokazala, da portugalska zakonodaja, za katero ni sporno, da z vidika IRC različno obravnava institucije rezidentke in institucije nerezidentke, povzroča višjo obdavčitev institucij nerezidentk, se Komisija v tem primeru sklicuje na primer, podkrepljen s številkami, ki temelji na domnevi, da stopnja dobička, ki ga v tem primeru ustvari zadevna institucija, znaša 10 %.

28 Kot izhaja iz razpredelnice, ki jo je v točki 31 sklepnih predlogov podala generalna pravobranilka, in zaradi razlogov, natančneje pojasnjenih v točkah od 37 do 39 teh sklepnih predlogov, ima ta stopnja dobička odločilno vlogo pri preizkusu, ali zakonodaja, kakršna je ta v obravnavanem primeru, povzroči višjo obdavčitev institucij nerezidentk, ker davčna stopnja dejansko ni edina okoliščina, ki jo je glede tega treba upoštevati.

29 Ker portugalska vlada po eni strani izpodbija ta izračun, ki ga je Komisija sama opredelila kot „teoretičen“, ker domneva, na kateri temelji, ni v nobeni zvezi z resničnostjo, po drugi strani pa predlaga izračun, ki temelji na drugi stopnji dobička in ki vodi k rešitvi, pri kateri so institucije rezidentke bolj obdavčene, bi morala Komisija, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 40 sklepnih predlogov, dokazati, da številke, na katerih temelji njen izračun, ustrezajo gospodarski resničnosti. Zato bi Komisija med drugim lahko predložila statistične podatke ali podatke v zvezi s stopnjo obresti za bančna posojila in pogoji refinanciranja, da bi dokazala verjetnost svojih izračunov.

30 Zato je treba v tem primeru ugotoviti, da Komisija niti med pisnim postopkom, niti na obravnavi, niti na izrecno zahtevo Sodišča ni predložila najmanjšega dokaza za to, da številke, ki jih je navedla v podporo svoji tezi, dejansko ustrezajo resničnosti in da s številkami podkrepljen primer, ki ga je predložila, ni samo šolska domneva.

31 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Komisija v tem primeru ni dokazala neizpolnitve obveznosti, očitane Portugalski republiki.

32 Tožbo Komisije je treba zato zavrniti.

Stroški

33 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Portugalska republika predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. Republika Litva, ki je intervenirala v podporo predlogom Portugalske republike, v skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Poslovnika nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Tožba se zavrne.**

2. **Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.**

3. **Republika Litva nosi lastne stroške.**

Podpisi