STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT
přednesené dne 25. března 2010[1]

I – Úvod

1. Komise v tomto řízení pro nesplnění povinnosti vytýká Portugalské republice, že úroky, které v Portugalsku obdrží úvěrové instituce-nerezidenti, zdaňuje vyšší sazbou než příjmy z úroků obdržených příjemci-rezidenty. Při přeshraničních platbách úroků se z hrubých příjmů vybírá srážková daň do výše 20 %. Náklady na refinancování spojené s poskytnutím úvěru nelze odpočíst. U tuzemských příjemců oproti tomu podléhají korporační dani ve výši 25 % pouze čisté příjmy.

2. Portugalsko tím podle názoru Komise porušuje volný pohyb služeb a volný pohyb kapitálu, které jsou zaručeny ve Smlouvě o ES a v Dohodě o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (dále jen „Dohoda o EHP“) [2].

3. Portugalsko se hájí především tím, že Komise neprokázala, že by úvěrové instituce-nerezidenti podléhaly vyššímu daňovému zatížení. Podpůrně uvádí, že se úvěrové instituce-nerezidenti nenalézají ve srovnatelném postavení s úvěrovými institucemi-rezidenty. Věřitelé-nerezidenti mají ohledně svých příjmů z úroků, jichž dosáhli v Portugalsku, omezenou daňovou povinnost. Proto je též podle judikatury Soudního dvora [3] stát zdroje povinen zohlednit pouze náklady, které bezprostředně souvisí s hospodářskou činností v tomto státě. Náklady na refinancování však nelze přičítat jednotlivým úvěrům. Není tudíž možné zjišťovat ony náklady, které bezprostředně souvisí s příjmy z úroků, jichž v Portugalsku dosáhly banky-nerezidenti.

4. Naopak u daňových poplatníků-rezidentů lze podle názoru Komise čisté příjmy zjišťovat bez obtíží. Jelikož v Portugalsku podléhají dani celosvětové příjmy těchto poplatníků,

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. 1994, L 1, s. 3.

3 — Viz rozsudky ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 27), ze dne 6. července 2006, Conijn (C-346/04, Sb. rozh. s. I-6137, bod 20), ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 52), ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Sb. rozh. s. I-1425, body 23 až 25) a ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další (C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 50).

lze od uvedených příjmů odpočíst veškeré jejich provozní náklady, aniž by bylo nutno tyto náklady přiřazovat k určitým příjmům.

5. Komise toto řízení považuje za řízení pilotní, přičemž vychází z toho, že i jiné členské státy zdaňují příjmy bank-nerezidentů z úroků podle podobných pravidel, jež se řídí vzorovou smlouvou o zamezení dvojího zdanění ohledně daní z příjmů a z majetku vypracovanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „vzorová smlouva OECD“).

6. Ke zdaňování přeshraničních plateb úroků ve státě zdroje Soudní dvůr dosud – na rozdíl od zdaňování přeshraničních výplat dividend – nezaujal bližší stanovisko. V každém případě je však třeba zmínit rozsudek Truck Center [4], který se týká plateb úroků mezi přidruženými podniky. Takovéto platby úroků byly v mezidobí na základě směrnice 2003/49/ES [5] osvobozeny od srážkové daně. Zdanění plateb úroků fyzickým osobám-nerezidentům je rovněž upraveno právem Společenství [6]. Pro zdanění plateb úroků úvěrovým institucím se sídlem v jiném členském státě, které nejsou spojeny s dlužníkem, oproti tomu neexistuje v sekundárním právu žádná úprava.

II – Právní rámec

7. Právní rámec Společenství pro řízení v projednávané věci tvoří články 49 ES a 56 ES, které zajišťují volný pohyb služeb a volný pohyb kapitálu. Navíc zmiňované články 36 a 40 Dohody o EHP v podstatě odpovídají výše uvedeným ustanovením Smlouvy o ES.

8. Podle čl. 4 odst. 2 portugalského *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* [7] (zákoník upravující korporační daň, dále jen „CIRC“) jsou právnické osoby a jiné korporace, které nemají sídlo v tuzemsku,

4 — Rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767).

5 — Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 157, s. 49; Zvl. vyd. 09/01, s. 380).

6 — Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369).

7 — Legislativní nařízení 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.

povinné k dani pouze ohledně příjmů z úroků dosažených v tuzemsku. Podle čl. 4 odst. 3 písm. c) CIRC podléhají dani následující příjmy nerezidentů pocházející z portugalského zdroje: úroky placené dlužníky, kteří bydlí v tuzemsku, mají tam své sídlo nebo vedení společnosti, jakož i platby, které je nutno přičíst tuzemským provozovnám.

9. Podle čl. 88 odst. 1 a odst. 3 písm. b) a odst. 5 CIRC se daň v případě příjemců-nerezidentů vybírá jako konečná srážková daň. Sazba této daně činí podle čl. 80 odst. 2 písm. c) CIRC 20 %. Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které Portugalsko uzavřelo se všemi členskými státy s výjimkou Kypru a se všemi státy EHP s výjimkou Lichtenštejnska, stanoví snížení sazby srážkové daně na 10, 12 nebo 15 %. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění přitom v souladu se vzorovou smlouvou OECD stanoví, že se srážková daň vybírá z hrubých příjmů příjemce-nerezidenta.

10. Oproti tomu příjmy tuzemských příjemců podléhají obecné sazbě korporační daně ve výši 25 % (čl. 80 odst. 1 CIRC). V jejich případě se však daň vybírá pouze z čistých příjmů, to znamená z příjmů z úroků po odečtení provozních nákladů, včetně nákladů na refinancování.

III – Postup před zahájením soudního řízení a žaloba

11. V řádně vedeném postupu před zahájením soudního řízení Komise vytkla Portugalské republice, že úroky z hypotečních a jiných úvěrů placené tuzemskými dlužníky finančním institucím v jiném členském státě nebo ve státě EHP zdaňuje vyšší sazbou než odpovídající platby úroků tuzemským příjemcům. Takováto praxe je v rozporu s články 49 ES a 56 ES, jakož i odpovídajícími ustanoveními Smlouvy o EHP. Jelikož Komisi nepřesvědčila argumentace, kterou Portugalská republika uplatnila na svou obhajobu, podala dne 6. března 2008 zde projednávanou žalobu, ve které navrhuje, aby Soudní dvůr

– určil, že Portugalská republika tím, že zdaňuje platby úroků do zahraničí vyšší sazbou než v případě úroků placených subjektům, které jsou rezidenty na portugalském území, a tím omezuje volný pohyb služeb v oblasti hypotečních a jiných úvěrů ze strany finančních institucí, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 49 ES a 56 ES, jakož i z článků 36 a 40 Dohody o EHP;

– uložil Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

12. Portugalská republika navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta a Komisi byla uložena náhrada nákladů řízení.

13. Usnesením ze dne 4. srpna 2008 předseda Soudního dvora povolil vedlejší účastenství Litevské republiky na podporu návrhových žádání Portugalské republiky.

IV – Právní posouzení

A – *Žalobní důvod vycházející z porušení článků 49 ES a 56 ES*

1. Použitelná základní svoboda

14. Pro účely určení, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze svobod pohybu, z ustálené judikatury vyplývá, že je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů [8].

15. Podle sporných úprav podléhají všechny kapitálové výnosy, které plynou zahraničním korporacím, srážkové dani. Ze znění těchto úprav vyplývá, že se uplatní i na úroky z úvěrů nebo jiných kapitálových toků mezi podniky, jejichž hlavní účel nespočívá v poskytování finančních služeb.

16. Předmětem žaloby Komise je však pouze zdanění příjmů z úroků pobíraných finančními institucemi z jimi poskytnutých úvěrů. Podle ustálené judikatury představuje činnost úvěrové instituce spočívající v poskytování úvěrů službu ve smyslu článku 49 ES. [9]

17. Částku půjčenou v rámci finančních služeb i úroky je sice nutno převést z jednoho členského státu do druhého. Tyto přeshraniční finanční toky krom toho v zásadě tvoří součást kapitálového či platebního styku. Slouží však pouze provedení úvěrového obchodu, který ve své podstatě představuje službu.

18. Pokud jde o použití článku 56 ES, je třeba konstatovat, že případné omezující účinky dotčené vnitrostátní právní úpravy na volný pohyb kapitálu a volný pohyb plateb by byly pouhým nutným důsledkem případných

8 — Rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 31 až 33), ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 34 a 44 až 49), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 25).

9 — Rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson (C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 11), ze dne 9. července 1997, Parodi (C-222/95, Recueil, s. I-3899, bod 17), a Fidium Finanz (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 39).

omezení volného pohybu služeb. Přitom, má-li vnitrostátní opatření současně vztah k několika základním svobodám, Soudní dvůr toto opatření v zásadě přezkoumává pouze z hlediska jediné z těchto svobod, ukáže-li se za okolností projednávaného případu, že ostatní svobody jsou zcela druhotné ve vztahu k první a mohou do ní být zahrnuty. [10]

19. Napadená ustanovení je tudíž nutno zkoumat na pozadí volného pohybu služeb.

20. V rozsudku Fidium Finanz Soudní dvůr uvedl, že poskytování úvěrů v rámci podnikatelské činnosti spadá rovněž převážně do oblasti působnosti volného pohybu služeb. Soudní dvůr nechal volný pohyb kapitálu, který byl v porovnání s volným pohybem služeb dotčený pouze nepřímo, ustoupit do pozadí, třebaže se Fidium Finanz jakožto podnik ze třetího státu mohla dovolávat pouze této základní svobody [11].

21. Komise má za to, že tato zjištění ohledně vzájemného vztahu volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu se konkrétně vztahovala jen na případ podniku se sídlem ve třetím státě, o který se v projednávané věci nejedná. Soudní dvůr chtěl podle Komise vyloučit možnost obcházet omezení oblasti působnosti volného pohybu služeb na příslušníky Společenství paralelním uplatněním volného pohybu kapitálu.

22. Tuto tezi Komise však vyvracejí četná rozhodnutí Soudního dvora, jejichž předmětem byla pouze situace uvnitř Společenství a v nichž Soudní dvůr posoudil konkurenční vztah mezi jednotlivými základními svobodami stejně jako v rozsudku Fidium Finanz [12].

2. Omezení volného pohybu služeb

23. Podle ustálené judikatury článek 49 ES brání použití jakékoliv vnitrostátní právní úpravy, která činí pohyb služeb mezi

10 — Rozsudek Fidium Finanz (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 34) a rozsudek ze dne 8. září 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International (C-42/07, Sb. rozh. s. I-7633, bod 47).

11 — Rozsudek Fidium Finanz (citovaný v poznámce pod čarou 8, body 47 až 49).

12 — Viz mj. rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 33), rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 24), ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, body 37 a 50), a SGI (citovaný v poznámce pod čarou 8, body 23 a následující).

členskými státy obtížnějším než vnitrostátní pohyb služeb v určitém členském státě [13].

24. O omezení zakázané článkem 49 ES jde zejména tehdy, pokud daňové předpisy členského státu, které se použijí ve vztahu k přeshraničním hospodářským činnostem, jsou méně výhodné než daňové předpisy, které se použijí ve vztahu k hospodářské činnosti vykonávané uvnitř tohoto členského státu [14].

25. Krom toho volný pohyb služeb předpokládá odstranění jakékoli diskriminace vůči poskytovateli z důvodu jeho státní příslušnosti nebo okolnosti, že je usazen v jiném členském státě nežli ve státě, ve kterém je služba poskytována [15].

26. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že s příjmy z úroků z portugalského zdroje se nakládá rozdílně podle toho, zda má daňový poplatník sídlo v Portugalsku, anebo v jiném členském státě, popřípadě ve státě EHP.

27. Rozdílné zacházení je tedy přímo vázáno na sídlo daňového poplatníka, které u společností podle článku 48 ES slouží – stejně jako státní příslušnost u fyzických osob – k určení jejich příslušnosti k právnímu řádu určitého státu [16]. Následně je proto třeba zkoumat, zda sporná portugalská ustanovení představují zakázanou diskriminaci. O takovou diskriminaci by se jednalo tehdy, pokud by zdanění příjmů úvěrových institucí-nerezidentů z úroků bylo v porovnání se zdaněním odpovídajících příjmů tuzemských subjektů nepříznivější.

28. Komise k tomu uvádí, že Portugalská republika zdaňuje příjmy úvěrových institucí-nerezidentů z úroků v konečném důsledku ve vyšší míře, poněvadž se tyto daně vybírají z hrubé částky, zatímco u tuzemských subjektů tvoří vyměřovací základ daně čisté příjmy. Banky dosahují na evropském trhu, který je díky společné měně a harmonizovaným úpravám pro banky velmi transparentní, pouze nepatrných obchodních marží. Rozdílný vyměřovací základ vede proto k podstatně vyšší daňové zátěži příjemců-nerezidentů.

29. Tuto souvislost vysvětluje Komise na příkladu výpočtu, v němž vychází z toho, že zisk úvěrové instituce činí 10 % hrubých příjmů, takže již při uplatnění sazby srážkové daně, která činí rovněž 10 %, není již po odvodu daně docíleno žádného zisku.

13 — Rozsudky ze dne 5. října 1994, Komise v. Francie (C-381/93, Recueil, s. I-5145, bod 17), ze dne 12. července 2001, Smits a Peerbooms (C-157/99, Recueil, s. I-5473, bod 61), ze dne 18. prosince 2007, Jundt (C-281/06, Sb. rozh. s. I-12231, bod 52), a ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak (C-314/08, Sb. rozh. s. I-11049, bod 61).

14 — Rozsudek Filipiak (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 62).

15 — Viz mj. rozsudek ze dne 18. července 2007, Komise v. Německo, (C-490/04, Sb. rozh. s. I-6095, bod 83), a ze dne 21. ledna 2010, Komise v. Německo (C-546/07, Sb. rozh. s. I-439, bod 39).

16 — Viz mj. rozsudek Truck Center (citovaný v poznámce pod čarou 4, bod 32).

30. Portugalská vláda popírá, že by úvěrové instituce-nerezidenti podléhaly nepříznivějšímu zdanění v porovnání s tuzemskými subjekty, a tuto svou tezi posiluje rovněž za pomoci příkladu výpočtu, v němž se vychází z nízkých provozních nákladů, a tudíž vyššího obchodního zisku. Portugalská vláda podporovaná litevskou vládou Komisi krom toho vytýká, že neprokázala skutečnou existenci omezení, ale opírá se pouze o domněnky.

31. S pomocí následujícího přehledu, v němž jsou obsaženy i příklady výpočtu Komise a portugalské vlády, lze vyložit souvislost mezi vyměřovacím základem a daňovou sazbou.

Hrubé příjmy z úroků	Provozní náklady	Čisté příjmy	Nerezidenti: daně z hrubých příjmů			**Tuzemské subjekty**: Daně 25 % z čistých příjmů
			10% smlouva o zamezení dvojího zdanění	15% smlouva o zamezení dvojího zdanění	20 % bez smlouvy o zamezení dvojího zdanění	
10 000 eur	0 eur	10 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	2 500 eur
10 000 eur	1 000 eur	9 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	2 250 eur
10 000 eur	2 000 eur	8 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	2 000 eur
10 000 eur	3 000 eur	7 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	1 750 eur
10 000 eur	4 000 eur	6 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	1 500 eur
10 000 eur *	5 000 eur	5 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	1 250 eur
10 000 eur	6 000 eur	4 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	1 000 eur
10 000 eur	7 000 eur	3 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	750 eur
10 000 eur	8 000 eur	2 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	500 eur
10 000 eur **	9 000 eur	1 000 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	250 eur
10 000 eur	10 000 eur	0 eur	1 000 eur	1 500 eur	2 000 eur	0 eur

* Příklad portugalské vlády,
** Příklad Komise

32. Tento přehled ukazuje, že daň zůstává u nerezidentů navzdory rozličné výši provozních nákladů nezměněná, zatímco daně dlužné rezidenty se snižují úměrně výši provozních nákladů. Uplatní-li se daňové sazby ve výši 10 % podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je zatížení nerezidentů vyšší, jakmile provozní náklady převýší 60 % hrubých příjmů, popřípadě jakmile čisté příjmy činí maximálně 40 %, hrubých příjmů. V případě sazby srážkové daně ve výši 15 %, popřípadě 20 %, dochází ke znevýhodňujícímu zdanění nerezidentů už při provozních nákladech dosahujících 40 %, popřípadě 20 %, hrubých příjmů.

33. Jak správně zdůrazňují zúčastněné vlády, podle ustálené judikatury přísluší Komisi v rámci řízení pro nesplnění povinnosti zahájeného na základě článku 226 ES prokázat existenci tvrzeného nesplnění povinnosti. Komise musí předložit Soudnímu dvoru skutečnosti nezbytné k tomu, aby Soudní dvůr ověřil existenci tohoto nesplnění povinnosti, přičemž nemůže vycházet z žádné domněnky [17].

34. Na jednání Komise zdůraznila, že prokázala, že jsou nerezidenti v porovnání s tuzemskými subjekty vystaveni horšímu zacházení, jelikož nemohou od vyměřovacího základu daně odečítat žádné provozní náklady. Žalovanému státu přísluší podle Komise prokázat, že tento rozdíl nevede díky nižším daňovým sazbám v konečném důsledku k vyššímu zdanění nerezidentů.

35. Komise však takto nerespektuje dělení důkazního břemene. Jakožto žalobkyně musí uvést veškeré skutečnosti, jež přesvědčivě zdůvodňují výtku nesplnění povinnosti, tak jak byla formulována v návrhovém žádání. Komise nenavrhovala, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika tím, že stanovila různé vyměřovací základy, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze Smlouvy. Její výtka se naopak nese v tom směru, že příjmy z úroků nerezidentů jsou zdaňovány vyšší měrou než příjmy z úroků tuzemských subjektů. Musí tudíž uvést a prokázat skutečnosti, které odůvodňují tuto výtku.

36. Jak ukazuje tabulka v bodě 31, závisí výše daňového zatížení na dvou faktorech, a to na daňové sazbě a na vyměřovacím základu. Sazby daně z platby úroků úvěrovým institucím-nerezidentům jsou nesporně nižší než obecná sazba korporační daně, jíž ohledně příjmů z úroků podléhají tuzemské subjekty. Vyměřovací základ srážkové daně z přeshraničních plateb úroků je oproti tomu širší,

17 — Rozsudky ze dne 20. března 1990, Komise v. Francie (C-62/89, Recueil, s. I-925, bod 37, ze dne 14. dubna 2005, Komise v. Německo (C-341/02, Sb. rozh. s. I-2733, bod 35), a ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo (C-401/06, Sb. rozh. s. I-10609, bod 27).

protože nemůže být snížen odečtením provozních nákladů.

37. Zda tato okolnost navzdory uplatnění nižší daňové sazby vede k vyššímu zdanění úvěrové instituce se sídlem v jiném členském státě, závisí na skutečném rozsahu vyměřovacího základu úvěrové instituce-rezidenta jakožto srovnávací skupiny. Tato hodnota se na rozdíl od vyměřovacího základu příjemců úroků – rezidentů mění podle toho, jaké výše dosahují provozní náklady v poměru k hrubým příjmům. Nesplnění povinnosti by bylo prokázáno jen v případě, kdy je základ daně u tuzemských subjektů následkem odečtení provozních nákladů natolik snížen, že z tohoto důvodu odváděná daň navzdory vyšší daňové sazbě poklesne na nižší úroveň než srážková daň z hrubých příjmů z úroků.

38. K rozsahu vyměřovacího základu Komise uvedla, že obchodní zisk bank dosahuje v důsledku soutěžní situace na vnitrostátním trhu v každém případě oné výše, z níž vychází její příklad výpočtu (10 % hrubých příjmů). Kdyby tomu tak bylo, nepostačovala by nižší daňová sazba, která se použije na zaplacené úroky, k vyrovnání nevýhody, která pro úvěrové instituce-nerezidenty vyplývá z toho, že je v jejich případě vyloučeno odečtení provozních nákladů. Srážková daň by naopak pohltila celkový zisk a činila by přeshraniční úvěrový obchod z hospodářského hlediska již předem nesmyslným [18].

39. Portugalská vláda toto tvrzení vyvrací. Její vlastní číselný příklad není sice zcela jednoznačný, neboť vychází z nákladů na refinancování, které vylučují horší postavení bank-nerezidentů pouze při uplatnění nejvýhodnější daňové sazby podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění [19]. Vypracováním tohoto příkladu však portugalská vláda nepřiznala, že jsou náklady na refinancování skutečně očekávány ve výši, které stanovila ona sama. Tento příklad může posloužit spíš jen pro ilustraci skutečnosti, že se při změně fiktivních parametrů dospěje k jiným výsledkům.

40. Jelikož jsou tvrzení Komise popírána, měla předložit konkrétní důkazy dokládající skutečný vztah mezi hrubými příjmy z úroků a provozními náklady úvěrových institucí v Portugalsku. Komise se však během celého řízení včetně jednání opírala pouze o hypotetické příkladné výpočty. Třebaže Komise není povinna dokazovat, že zdanění nerezidentů je v každém jednotlivém případě vyšší než zdanění tuzemských subjektů [20], musí přes-

18 — Viz tabulku v bodu 31 tohoto stanoviska.

19 — Viz šestou řádku v tabulce uvedené v bodě 31 tohoto stanoviska.

20 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Komise v. Řecko (C-406/07, Sb. rozh. s. I-62, bod 27).

to doložit, že ve skutkové rovině může dojít k nesplnění povinnosti. K doložení správnosti svých domněnek měla spíše předložit statistická data nebo údaje týkající se výše úroků z bankovních úvěrů a podmínek refinancování pro banky.

41. Jelikož Komise nic takového neuvedla, zůstává vyšší zdanění plateb úroků příjemcům-nerezidentům pouhou domněnkou, která není podložena skutečnostmi. Komise tedy neprokázala vytýkané nesplnění povinnosti.

42. Při prokazování nesplnění povinnosti by bylo možno vycházet i z jiné argumentace.

43. Nezávisle na konkrétní výši nákladů na refinancování totiž portugalská právní úprava úvěrovým institucím se sídlem v jiném členském státě ztěžuje soutěž s tuzemskými institucemi a přístup na portugalský trh.

44. Pokud banka v jiném členském státě navzdory nezměněným nákladům na refinancování sníží své úrokové sazby a spokojí se s nižším ziskem, aby získala zákazníky v Portugalsku, nepoklesne částka daní, které musí odvést v Portugalsku, tak, aby odpovídala snížené marži, nýbrž odpovídá pouze snížené hrubé částce úroku. Relativní daňové zatížení zisku se tak zvyšuje.

45. Tuzemské podniky zdaňují oproti tomu pouze své čisté příjmy. Poklesne-li jejich zisk, sníží se odpovídajícím způsobem i jejich daň. Relativní daňová zátěž zisku se tudíž nemění. V konečném důsledku je tím zahraničním bankám značně znesnadněn vstup do cenové soutěže s domácími bankami, jelikož při nedosažení určité výše obchodního zisku dojde k vyšší daňové zátěži přeshraniční platby úroků, než je daňová zátěž, jíž jsou při odpovídajících příjmech vystaveny tuzemské subjekty [21].

46. Lze to vyjádřit i jinak: nemají-li zahraniční banky zaznamenat ztrátu, musí dosáhnout určité minimální marže, která se rovná výši srážkové daně. Portugalci je mohou cenově podbídnout a i při tom ještě po odvedení daní dosáhnout zisku.

47. Tento účinek však nebyl předmětem výtek Komise. V důsledku toho se Portugalská republika nemohla přiměřeně hájit proti

21 — Viz v této souvislosti rozsudek ze dne 5. října 2004, CaixaBank France (C-442/02, Sb. rozh. s. I-8961, bod 12 a násl.), v němž Soudní dvůr považoval zákaz úročení vkladů splatných na požádání taktéž za překážku přístupu na trh.

související výtce, že brání zahraničním úvěrovým institucím v přístupu na trh. V tomto řízení nelze tudíž při zjišťování nesplnění povinnosti vycházet z této okolnosti.

48. Proto je nutno žalobu v části týkající se porušení článku 49 ES zamítnout, jelikož Komise nepodala dostatečný důkaz toho, že Portugalská republika zdaňuje v konečném důsledku platby úroků úvěrovým institucím se sídlem v jiném členském státě ve větší výši než úroky placené institucím se sídlem v Portugalsku.

B – *Žalobní důvod vycházející z porušení článků 36 a 40 Dohody o EHP*

49. Soudní dvůr již dříve shledal, že záruky stanovené článkem 36 Dohody o EHP a článkem 49 ES jsou stejné a je třeba je vykládat jednotně [22]. K témuž závěru dospěl i ohledně článku 40 Dohody o EHP a článku 56 ES [23]. Zjištění ohledně tvrzeného porušení ustanovení Smlouvy o ES se tudíž obdobně uplatní i pro články 36 a 40 Dohody o EHP [24].

50. Také v tomto ohledu se Komisi v důsledku nepředložení skutkových údajů co do výše příjmů a provozních nákladů nepodařilo podat důkaz vyšší daňové zátěže plateb úroků úvěrovým institucím se sídlem v některém ze států EHP.

C – *Dílčí závěr*

51. Závěrem je nutno uvést, že Komise nepodala důkaz porušení volného pohybu služeb zaručeného v článku 49 ES a článku 36 Dohody o EHP, který je jediným měřítkem pro vyhodnocení skutečností sporu. Žalobu je tudíž nutno zamítnout v plném rozsahu.

22 — Rozsudek ze dne 5. července 2007, Komise v. Belgie (C-522/04, Sb. rozh. s. I-5701, body 44 a násl.).

23 — Rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, body 65 a násl.).

24 — Rozdíl však může vyplynout, jestliže záleží na výměně informací mezi daňovými orgány, neboť směrnice 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), ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), neplatí ve státech EHP (viz rozsudek Komise v. Itálie, uvedený v poznámce pod čarou 23, body 70 a násl., jakož i body 74 a násl. mého stanoviska ze dne 16. července 2009 v této věci).

52. Při tom však nelze opominout skutečnost, že by stanovování daní z příjmů z úroků úvěrových institucí-nerezidentů mohlo představovat značné omezení volného pohybu služeb, pokud by se prokázala správnost domněnek Komise ohledně výše nákladů na refinancování.

53. K ústřední otázce projednávané věci, zda by bylo možno znatelně vyšší, ne-li prohibitivní, daňové zatížení úvěrových institucí-nerezidentů odůvodnit tím, že se tyto úvěrové instituce ohledně nákladů na refinancování nenacházejí v postavení srovnatelném s postavením tuzemských institucí, nelze za daných okolností zaujmout stanovisko.

54. Zejména musí zůstat otevřenou otázka, zda se náklady subjektů-nerezidentů nacházejí v bezprostřední hospodářské souvislosti [25] s jejich příjmy v hostitelském členském státě pouze tehdy, pokud je lze *individualizovatelně* přiřadit k příjmům, nebo zda je případně třeba uplatnit poměrné zohlednění celkových nákladů. V posledně uvedeném případě by na tomto místě vyvstala složitá otázka, jak by se měly tyto poměrné náklady vzhledem ke zvláštnostem bankovních obchodů v praxi zjišťovat.

25 — V této souvislosti viz rozsudky Gerritse (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 27) a Centro Equestre da Lezíria Grande (citovaný v poznámce pod čarou 3, body 23 a 25).

V – Náklady

55. 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 uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení. Podle čl. 69 odst. 4 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady.

VI – Závěry

56. Navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl takto:

„1. Žaloba se zamítá.

2. Komisi se ukládá náhrada nákladů řízení s výjimkou nákladů Litevské republiky.

3. Litevská republika ponese vlastní náklady řízení.“