NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

prednesené 25. marca 2010 [1]

I — Úvod

1. Komisia vytýka Portugalskej republike v prejednávanom konaní o nesplnení povinnosti, že zdanila úroky vyplácané finančným inštitúciám nerezidentom v Portugalsku vyššou sadzbou než príjmy úrokov finančných inštitúcií rezidentov. V prípade cezhraničných platieb úrokov sa vyberá zrážková daň vo výške až do 20 % hrubého príjmu. Náklady na refinancovanie spojené s poskytnutím pôžičky nie je možné odpočítať. V prípade vnútroštátnych príjemcov sa naproti tomu vyrubuje daň z príjmu právnických osôb vo výške 25 % iba čistého príjmu.

2. Podľa názoru Komisie Portugalská republika tým porušila zásadu slobody poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu, ktoré sú zaručené v Zmluve ES a v Dohode o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (ďalej len „Dohoda EHP“) [2].

3. Portugalsko sa bráni predovšetkým tým, že Komisia nepreukázala, že by finančné inštitúcie nerezidenti podliehali vyššiemu daňovému zaťaženiu. Subsidiárne uvádza, že finančné inštitúcie rezidenti a finančné inštitúcie nerezidenti sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii. Veritelia nerezidenti podliehajú obmedzene daňovej povinnosti, pokiaľ ide o ich príjmy z úrokov dosiahnuté v Portugalsku. Preto musí štát zdroja na základe judikatúry Súdneho dvora [3] zohľadniť iba tie náklady, ktoré sú v priamej súvislosti s hospodárskou činnosťou v tomto štáte. Náklady refinancovania však nie je možné priradiť k jednotlivým úverom. Preto nie je možné určiť tie náklady, ktoré priamo súvisia s príjmami z úrokov bánk nerezidentov, ktoré tieto banky dosiahli v Portugalsku.

4. Naopak, čisté príjmy v prípade finančných inštitúcií rezidentov možno určiť ľahko. Keďže celosvetový príjem týchto finančných inštitúcií podlieha v Portugalsku dani, môžu

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3.

3 — Pozri rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 27; zo 6. júla 2006, Conijn, C-346/04, Zb. s. I-6137, bod 20; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 52; z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Zb. s. I-1425, body 23 až 25, a z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., Zb. s. I-6845, bod 50.

si od týchto príjmov odpočítať všetky svoje prevádzkové náklady bez toho, aby museli tieto náklady priradiť k určitým príjmom.

5. Komisia považuje toto konanie za uvádzacie a vychádza z toho, že aj iné členské štáty zdaňujú príjmy z úrokov bánk nerezidentov podľa podobných pravidiel, ktoré sú definované vo Vzorovej zmluve Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmov a z majetku (ďalej len „vzorová zmluva OECD“).

6. Pokiaľ ide o cezhraničné zdanenie platieb úrokov v štáte zdroja, Súdny dvor v tejto veci, na rozdiel od prípadu zdaňovania cezhranične vyplácaných dividend, ešte stanovisko nezaujal. Je potrebné uviesť rozsudok Truck Center [4], ktorý sa týka platieb úrokov medzi prepojenými podnikmi. Takéto platby úrokov boli medzičasom podľa smernice 2003/49/ES [5] oslobodené od zrážkovej dane. Zdanenie platieb úrokov fyzickým osobám, ktoré nemajú sídlo na území členského štátu, je taktiež predmetom právnej úpravy Spoločenstva. [6] Na zdanenie platieb úrokov vyplatených finančným inštitúciám so sídlom v inom členskom štáte, ktoré nie sú prepojené s dlžníkom, neexistujú žiadne predpisy sekundárneho práva.

II — Právny rámec

7. Články 49 ES a 56 ES, ktoré garantujú slobodu poskytovania služieb a voľný pohyb kapitálu, tvoria právny rámec Spoločenstva pre toto konanie. Okrem toho uvedené články 36 a 40 Dohody EHP v podstate zodpovedajú uvedeným ustanoveniam Zmluvy ES.

8. Podľa článku 4 ods. 2 portugalského Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [7] (zákon o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len: „CIRC“) dani z príjmov podliehajú právnické osoby a iné právne subjekty, ktoré nemajú sídlo v Portugalsku, iba pokiaľ ide o príjmy dosiahnuté v Portugalsku.

4 — Rozsudok z 22. decembra 2008, *Truck Center*, C-282/07, Zb. s. I-10767.

5 — Smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 157, s. 49; Mim.vyd. 09/001, s. 380).

6 — Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. ES. L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369).

7 — Zákonný dekrét č. 442-B/88 z 30. novembra 1988 v znení zákonného dekrétu č. 211/2005 zo 7. decembra 2005, Diàrio da República I, séria A, č. 234, zo 7. decembra 2005.

Podľa článku 4 ods. 3 písm. c) CIRC podliehajú dani tieto príjmy právnických osôb nerezidentov v Portugalsku pochádzajúce z portugalského zdroja: úroky platené dlžníkmi, ktorí majú bydlisko alebo sídlo, alebo vedenie podniku v Portugalsku, ako aj platby, ktoré treba pripočítať stálym prevádzkarňam umiestneným v Portugalsku.

9. Podľa článku 88 ods. 1 a 3 písm. b) a ods. 5 CIRC sa daň v prípade príjemcu nerezidenta vyberá ako konečná zrážková daň. Podľa článku 80 ods. 2 písm. c) CIRC daňová sadzba predstavuje 20 %. Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej iba „ZDZ“), ktoré uzatvorilo Portugalsko so všetkými členskými štátmi okrem Cypru a so všetkými štátmi Dohody EHP okrem Lichtenštajnska, upravuje zníženie sadzby zrážkovej dane na 10, 12 alebo 15 %. Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spolu so vzorovou dohodou OECD upravujú, že zrážková daň sa vyberá z hrubého príjmu príjemcu nerezidenta.

10. Naproti tomu príjmy príjemcov rezidentov podliehajú všeobecnej sadzbe dane z príjmov právnických osôb vo výške 25 % (článok 80 ods. 1 CIRC). Daň sa však v tomto prípade vyberá iba z čistého príjmu, teda z príjmu z úrokov po odpočítaní prevádzkových nákladov vrátane nákladov na refinancovanie.

III — Konanie pred podaním žaloby a žaloba

11. V riadne vedenom konaní pred podaním žaloby Komisia vytkla Portugalsku, že úroky z hypoték a úroky z iných pôžičiek, ktoré platia dlžníci rezidenti finančným inštitúciám v inom členskom štáte alebo v štáte EHP, zdaňuje vyššou sadzbou než príslušné úrokové platby vyplatené príjemcom rezidentom. To je v rozpore s článkami 49 ES a 56 ES, ako aj s príslušnými ustanoveniami Dohody EHP. Keďže Komisiu argumenty Portugalskej republiky nepresvedčili, 6. marca 2008 podala túto žalobu, v ktorej navrhuje, aby Súdny dvor:

— určil, že Portugalská republika si tým, že daňovo viac zaťažuje platby úrokov do zahraničia než platby úrokov subjektom, ktoré majú sídlo na území Portugalska, a tým zavádza obmedzenia poskytovania služieb v oblasti hypotekárnych úverov a iných druhov úverov zo strany finančných inštitúcií, nesplnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 49 ES a 56 ES, ako aj z článkov 36 a 40 Dohody EHP,

— zaviazal Portugalskú republiku na náhradu trov konania.

12. Portugalská republika navrhuje žalobu zamietnuť a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania.

13. Uznesením zo 4. augusta 2008 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhu, aby Litovská republika vstúpila do konania ako vedľajší účastník na podporu návrhov Portugalskej republiky.

IV — Právne posúdenie

A — *Námietka porušenia článkov 49 ES a 56 ES*

1. Uplatniteľná základná sloboda

14. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na účely určenia, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, z ustálenej judikatúry vyplýva, že je potrebné zohľadniť predmet danej právnej úpravy. [8]

15. Podľa spornej právnej úpravy podliehajú všetky kapitálové výnosy, ktoré plynú zahraničným právnickým osobám, zrážkovej dani. Podľa svojho doslovného znenia teda zahŕňajú aj úroky z úverov alebo iných kapitálových operácií medzi podnikmi, ktorých hlavný účel nespočíva v poskytovaní finančných služieb.

16. Predmetom žaloby Komisie je však iba zdanenie úrokov, ktoré poberajú finančné inštitúcie za pôžičky, ktoré poskytujú. Podľa ustálenej judikatúry predstavuje činnosť poskytovania úverov službu v zmysle článku 49 ES. [9]

17. V rámci finančných služieb sa musí previesť tak požičaná suma, ako aj úroky z jedného členského štátu do druhého. Tieto cezhraničné finančné toky v zásade predstavujú úkony kapitálového resp. platobného pohybu. Slúžia však iba na realizáciu úverovej operácie, ktorá vo svojej podstate predstavuje službu.

18. Pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 56 ES, treba konštatovať, že prípadné obmedzujúce účinky napadnutej vnútroštátnej právnej úpravy o voľnom pohybe kapitálu a platieb sú iba nevyhnutným dôsledkom prípadných

8 — Rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 31 až 33; z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, body 34 a 44 až 49, ako aj z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 25.

9 — Rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 11; z 9. júla 1997, Parodi, C-222/95, Zb. s. I-3899, bod 17, a Fidium Finanz, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod. 39.

obmedzení slobodného poskytovania služieb. Ak sa vnútroštátne opatrenie týka súčasne viacerých základných slobôd, Súdny dvor ho v zásade skúma len vo vzťahu k jednej z týchto slobôd, ak sa ukáže, že za okolností konkrétneho prípadu je jedna z nich úplne sekundárna vo vzťahu k druhej a možno ju k nej priradiť. [10]

19. Preto je potrebné preskúmať napadnuté ustanovenia výlučne na základe kritéria slobody poskytovania služieb.

20. V rozsudku Fidium Finanz Súdny dvor uviedol, že poskytovanie úverov ako podnikateľská činnosť patrí do rozsahu pôsobnosti slobody poskytovania služieb. Slobodu voľného pohybu kapitálu, ktorá bola dotknutá len nepriamo, ponechal v úzadí, hoci Fidium Finanz sa ako podnik z tretieho štátu mohol dovolávať iba tejto základnej slobody. [11]

21. Komisia sa domnieva, že tieto určenia týkajúce sa vzťahu slobody poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu sú uplatniteľné iba na prípad podniku so sídlom v treťom štáte. Podľa názoru Komisie Súdny dvor chcel vylúčiť, aby sa dalo obchádzať obmedzenie rozsahu pôsobnosti slobodného poskytovania služieb na príslušníkov Spoločenstva prostredníctvom paralelného uplatnenia voľného pohybu kapitálu.

22. Táto téza Komisie je však vyvrátená početnými rozhodnutiami Súdneho dvora, ktorých predmetom boli skutkové okolnosti v rámci Spoločenstva a v ktorých Súdny dvor rovnakým spôsobom posúdil konkurenčný vzťah medzi rôznymi základnými slobodami rovnakým spôsobom ako v rozsudku Fidium Finanz. [12]

2. Obmedzenie slobodného poskytovania služieb

23. Podľa ustálenej judikatúry článok 49 ES bráni uplatneniu každej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá má za následok sťaženie poskytovania služieb medzi členskými štátmi

10 — Rozsudky Fidium Finanz, citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 34, a z 8. septembra 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Baw International, C-42/07, Zb. s. I-7633, bod 47.

11 — Rozsudok Fidium Finanz, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, body 47 až 49.

12 — Pozri okrem iného rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 33; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 24; zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, body 37 a 50, a SGI, už citovaný v poznámke pod čiarou. 8, bod 23 a nasl.

oproti poskytovaniu služieb výlučne v rámci jedného členského štátu. [13]

24. Obmedzenia zakázané článkom 49 ES existujú najmä vtedy, ak sú daňové ustanovenia členského štátu, ktoré sa uplatňujú na cezhraničnú hospodársku činnosť, menej výhodné ako daňové ustanovenia uplatňujúce sa na hospodársku činnosť vykonávanú v rámci hraníc tohto členského štátu. [14]

25. Okrem toho slobodné poskytovanie služieb predpokladá voľný pohyb kapitálu, najmä odstránenie akejkoľvek diskriminácie voči poskytovateľom služieb na základe štátnej príslušnosti alebo okolnosti, že je usadený v inom členskom štáte, ako v ktorom poskytuje služby. [15]

26. Medzi zmluvnými stranami je nesporné, že príjmy z úrokov pochádzajúcich z Portugalska sa posudzujú odlišne podľa toho, či je daňovník rezidentom v Portugalsku alebo v inom členskom štáte, resp. v štáte EHP.

27. Rozdielne zaobchádzanie je teda viazané priamo na sídlo daňovníkov, ktoré v prípade spoločností podľa článku 48 ES – rovnako ako pri fyzických osobách štátna príslušnosť– slúži na to, aby určilo príslušnosť k právnemu poriadku jedného členského štátu. [16] Preto treba preskúmať, či sporné portugalské ustanovenia predstavujú zakázanú diskrimináciu. Tak by to bolo v prípade, keby bolo zdanenie príjmov z úrokov finančných inštitúcií nerezidentov v porovnaní so zdanením príslušných príjmov rezidentov nevýhodnejšie.

28. Komisia k tomu uvádza, že Portugalská republika príjmy z úrokov finančných inštitúcií nerezidentov v konečnom dôsledku zdanila vyššie, pretože dane boli vyrubené z hrubého príjmu, zatiaľ čo v prípade rezidentov tvoril vymeriavací základ čistý príjem. Banky dosiahli na európskom trhu, ktorý je na základe spoločnej meny a harmonizovanej právnej úpravy transparentný, iba malú obchodnú maržu. Preto vedie odlišný vymeriavací základ k podstatne vyššiemu daňovému zaťaženiu príjemcov nerezidentov.

29. Túto súvislosť ozrejmuje Komisia na príklade výpočtu, v ktorom vychádza zo skutočnosti, že zisk finančnej inštitúcie predstavuje 10 % hrubých príjmov, takže už pri uplatnení zrážkovej dane v rovnakej výške 10 % sa po zdanení nedosiahne nijaký zisk.

13 — Rozsudky z 5. októbra 1994, Komisia/Francúzsko, C-381/93, Zb. s. I-5145, bod 17; z 12. júla 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Zb. s. I-5473, bod 61; z 18. decembra 2007, Jundt, C-281/06, Zb. s. I-12231, bod 52, a z 19. novembra 2009, Filipiak, C-314/08, Zb. s. I-11049, bod 61.

14 — Rozsudok Filipiak, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 62.

15 — Pozri okrem iného rozsudky z 18. júla 2007, Komisia/Nemecko, C-490/04, Zb. s. I-6095, bod 83, a z 21. januára 2010, Komisia/Nemecko, C-546/07, Zb. s. I-439, bod 39.

16 — Pozri okrem iného rozsudok Truck Center, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 32.

30. Portugalská vláda popiera, že by finančné inštitúcie nerezidenti podliehali v porovnaní s finančnými inštitúciami rezidentmi nevýhodnejšiemu zdaneniu, a svoju tézu podporuje aj príkladom výpočtu, v ktorom vychádza z nižších prevádzkových nákladov a tým z vyššieho obchodného zisku. Okrem toho, podporovaná litovskou vládou, vytýka Komisii, že skutočná existencia obmedzenia nebola preukázaná, ale že sa opierala iba o domnienky.

31. Na základe nasledujúceho prehľadu, ktorý obsahuje aj príklady výpočtu Komisie a portugalskej vlády, sa dá objasniť súvislosť medzi vymeriavacím základom dane a sadzbou dane.

Hrubé príjmy z úrokov	Prevádzkové náklady	Čisté príjmy	Nerezidenti: dane z hrubých príjmov			Rezidenti: dane 25 % z čistých príjmov
			10%- zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia	15%- zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia	20 % bez zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia	
10 000 €	0 €	10 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 500 €
10 000 €	1 000 €	9 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 250 €
10 000 €	2 000 €	8 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 000 €
10 000 €	3 000 €	7 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 750 €
10 000 €	4 000 €	6 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 500 €
10 000 €*	5 000 €	5 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 250 €
10 000 €	6 000 €	4 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 000 €
10 000 €	7 000 €	3 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	750 €
10 000 €	8 000 €	2 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	500 €
10 000 €**	9 000 €	1 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	250 €
10 000 €	10 000 €	0 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	0 €

* Príklad portugalskej vlády,

** Príklad Komisie

32. Prehľad ukazuje, že dane v prípade nerezidentov ostali nezmenené napriek odlišnej výške prevádzkových nákladov, zatiaľ čo dlžné dane rezidentov sa znížili proporcionálne k výške prevádzkových nákladov. Pri platnosti daňovej sadzby podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vo výške 10 % je zaťaženie nerezidenta väčšie, len čo prevádzkové náklady presiahnu 60 % hrubých príjmov, resp. len čo čisté príjmy predstavujú 40 % alebo menej hrubých príjmov. Pri sadzbe zrážkovej dane 15 %, resp. 20 % dochádza k nevýhodnejšiemu zdaneniu nerezidentov už v prípade, keď prevádzkové náklady dosahujú 40 %, resp. 20 % hrubých príjmov.

33. Ako zúčastnené vlády správne uvádzajú, podľa ustálenej judikatúry v rámci konania o nesplnení povinnosti podľa článku 226 ES je úlohou Komisie, aby dokázala existenciu namietaného nesplnenia povinnosti. Komisia preto musí poskytnúť Súdnemu dvoru potrebné podklady, na základe ktorých môže Súdny dvor preskúmať existenciu takéhoto nesplnenia povinnosti bez toho, aby sa opieral len o domnienky. [17]

34. Na ústnom pojednávaní Komisia zdôraznila, že preukázala, že s nerezidentmi sa v porovnaní s rezidentmi zaobchádza horšie, pretože si nemohli odpočítať žiadne prevádzkové náklady od vymeriavacieho základu dane. Je vecou žalovaného štátu, aby dokázal, že tento rozdiel spočívajúci v nižších daňových sadzbách vo výsledku nevedie k vyššiemu daňovému zaťaženiu nerezidentov.

35. Komisia však nerešpektuje rozdelenie bremena tvrdenia a dôkazného bremena. Ako žalobkyňa musí uviesť všetky skutočnosti, ktoré presvedčivo odôvodňujú námietku nesplnenia povinnosti, ako je to formulované v návrhu žaloby. Komisia nepožiadala Súdny dvor o určenie, že Portugalská republika si odlišným určením vymeriavacieho základu nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo Zmluvy. Svojou námietkou skôr vytýka, že príjmy z úrokov nerezidentov sú viac zdaňované než príjmy z úrokov rezidentov. Následne musí uviesť a preukázať skutočnosti odôvodňujúce námietky.

36. Ako ukazuje tabuľka v bode 31, výška daňového zaťaženia závisí od dvoch faktorov, a to od daňovej sadzby a od vymeriavacieho základu dane. Sadzby na dane z príjmov z úrokov vyplácaných finančným inštitúciám nerezidentom sú nesporne nižšie než všeobecná sadzba dane pre právnické osoby, ktorej podliehajú rezidenti so svojimi príjmami z úrokov. Naopak, vymeriavací základ na zrážkovú daň vyrubenú na cezhraničné platby úrokov je oproti tomu rozsiahlejší, lebo ho

17 — Rozsudky z 20. marca 1990, Komisia/Francúzsko, C-62/89, Zb. s. I-925, bod 37, a zo 14. apríla 2005, Komisia/Nemecko, C-341/02, Zb. s. I-2733, bod 35, a zo 6. decembra 2007, Komisia/Nemecko, C-401/06, Zb. s. I-10609, bod 27.

nie je možné znížiť odpočítaním prevádzkových nákladov.

37. Či táto okolnosť napriek uplatneniu nižších daňových sadzieb vedie k vyššiemu zdaneniu finančných inštitúcií nerezidentov, závisí od skutočného rozsahu vymeriavacieho základu finančných inštitúcií rezidentov ako komparatívnej skupiny. Táto hodnota sa mení inak než vymeriavací základ nerezidentných príjemcov úrokov, a to podľa toho, akú výšku dosiahnu prevádzkové náklady v pomere k hrubým príjmom. Iba ak sa daňový základ u rezidentov odpočítaním prevádzkových nákladov zníži v takom rozsahu, že daň z toho odvádzaná poklesne napriek vyššej daňovej sadzbe na nižšiu úroveň, než je zrážková daň z hrubých príjmov, je možné preukázať nesplnenie povinnosti.

38. K rozsahu vymeriavacieho základu Komisia uviedla, že rozsah zisku bánk na základe situácie v hospodárskej súťaži na vnútornom trhu v každom prípade dosiahol hodnoty, z ktorých vychádza vo svojom príklade výpočtu (10 % hrubých príjmov). Ak by to bola pravda, tak by nižšia daňová sadzba, uplatniteľná na zaplatené úroky, nepostačovala na to, aby sa vyrovnala nevýhoda, ktorá vznikla finančným inštitúciám nerezidentov z dôvodu vylúčenia odpočtu prevádzkových nákladov. Namiesto toho by zrážková daň pohltila celý zisk a z ekonomického hľadiska by poprela zmysel cezhraničného úveru. [18]

39. Portugalská vláda toto tvrdenie odmieta. Jej vlastný príklad výpočtu síce nie je celkom jednoznačný, keďže vychádza z nákladov na refinancovanie, ktoré vylučujú zhoršenie postavenia bánk nerezidentov iba pri uplatnení najvýhodnejšej daňovej sadzby podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. [19] Prostredníctvom tohto príkladu však portugalská vláda neuznala, že treba očakávať skutočné náklady refinancovania vo výške, ktorú sama určí. Jej príklad výpočtu skôr slúži na ilustráciu skutočnosti, že podľa zmeny fiktívnych parametrov sa dospeje k iným výsledkom.

40. Keďže tvrdenia Komisie sú sporné, Komisia mala povinnosť predložiť konkrétne dôkazy o skutočnej existencii vzťahu medzi hrubými príjmami a prevádzkovými nákladmi finančných inštitúcií v Portugalsku. Namiesto toho sa v celom konaní vrátane ústneho pojednávania oprela výlučne o hypotetický príklad výpočtu. Hoci Komisia nemusí preukázať, že zdanenie nerezidentov je v každom jednotlivom prípade vyššie než zdanenie rezidentov, [20] napriek tomu musí preukázať, že nesplnenie povinnosti je skutočne možné. Napríklad mohla predložiť štatistické údaje

18 — Pozri tabuľku v bode 31.

19 — Pozri šiesty riadok tabuľky v bode 31.

20 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. apríla 2009, Komisia/Grécko, C-406/07, Zb. s. I-62, bod 27.

alebo údaje o výške úrokov pre bankové pôžičky a o podmienkach refinancovania pre banky, aby doložila hodnovernosť svojich tvrdení.

41. Keďže Komisia nič také neuviedla, ostáva vyššie zdanenie platieb úrokov príjemcom nerezidentom iba čistou domnienkou, ktorú fakty nepotvrdili. Tým sa Komisii nepodarilo preukázať vytýkané nesplnenie povinnosti.

42. Pri dokazovaní nesplnenia povinnosti by sa dalo vychádzať aj z iných tvrdení.

43. Nezávisle od konkrétnej výšky nákladov na refinancovanie sťažujú totiž portugalské ustanovenia finančným inštitúciám so sídlom v inom členskom štáte možnosť konkurovať finančným inštitúciám rezidentom a získať si prístup na portugalský trh.

44. Pokiaľ banka z iného členského štátu napriek nezmeneným nákladom na refinancovanie zníži svoje úroky a zmieri sa s nižším ziskom, aby získala v Portugalsku klientov, tak suma dane vyrubenej v Portugalsku neklesne primerane zníženej marži, ale primerane zníženej hrubej sume úroku. Relatívne daňové zaťaženie zisku sa tak zvýši.

45. Podniky rezidenti naproti tomu zdaňujú iba svoje čisté príjmy. Pokiaľ klesne ich zisk, primerane tomu sa zníži aj ich daň. Relatívne daňové zaťaženie zisku sa teda nemení. Vo výsledku sa tým zahraničným bankám podstatne sťaží možnosť konkurovať v cenovej hospodárskej súťaži vnútroštátnym bankám, keďže pri prekročení určitej marže zisku dochádza k vyššiemu daňovému zaťaženiu cezhraničných platieb úrokov, než je daňové zaťaženie, ktorému podliehajú rezidenti s príslušnými príjmami. [21]

46. Je možné to vyjadriť aj inak: aby banky nerezidenti nemali nijakú stratu, musia dosiahnuť určitý minimálny zisk vo výške zrážkovej dane. Portugalci môžu ponúknuť nižšiu cenu a stále ešte dosiahnuť zisk po zdanení.

47. Tento účinok však Komisia neuvádzala. V dôsledku toho sa Portugalská republika nemohla primerane brániť proti námietke, že obmedzuje prístup na trh zahraničným

21 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 5. októbra 2004, CaixaBank France, C-442/02, Zb. s. I-8961, bod 12 a nasl., v ktorom Súdny dvor tiež považoval zákaz úročenia bežných vkladových účtov za prekážku brániacu prístupu na trh.

finančným inštitúciám. Preto nie je možné oprieť určenie nesplnenia povinnosti v prejednávanom prípade o tento aspekt.

48. Keďže Komisia nepodala žiadny dostatočný dôkaz o tom, že Portugalská republika v konečnom dôsledku viac zdanila platby úrokov finančným inštitúciám nerezidentom než platby úrokov inštitúciám so sídlom na území Portugalska, žalobu treba v časti týkajúcej sa porušenia článku 49 ES zamietnuť.

B — *Námietka porušenia článku 36 a 40 Dohody EHP*

49. Súdny dvor už určil, že záruky článku 36 Dohody EHP a článku 49 ES, ktoré sú v podstate zhodné, treba vykladať jednotne. [22] Ten istý záver vyslovil, aj pokiaľ ide o článok 40 Dohody o EHS a článok 56 ES. [23] Preto konštatovania v súvislosti s údajnými porušeniami predpisov Zmluvy ES analogicky platia aj pre články 36 a 40 Dohody EHS. [24]

50. Aj v tomto smere sa Komisii pre nedostatok údajov o výške príjmov a prevádzkových nákladov nepodarilo preukázať vyššie daňové zaťaženie úrokových platieb vyplatených finančným inštitúciám so sídlom v štáte EHP.

C — *Predbežný záver*

51. Nakoniec treba konštatovať, že Komisia nepodala dôkaz o porušení slobodného poskytovania služieb, ktorá je garantovaná v článku 49 ES a článku 36 Dohody EHP, ktoré sú jediným kritériom posúdenia sporného skutkového stavu. Žalobu je preto potrebné zamietnuť v plnom rozsahu.

22 — Rozsudok z 5. júla 2007, Komisia/Belgicko, C-522/04, Zb. s. I-5701, bod 44 a nasl.

23 — Rozsudok z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 65 a nasl.

24 — Rozdiel môže vzniknúť v prípade, keď ide o výmenu informácií medzi daňovými orgánmi, keďže smernica 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), v štátoch EHP neplatí (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, bod 70 a nasl., ako aj bod 74 a nasl. návrhov, ktoré som predniesol 16. júla 2009 v tejto veci).

52. Pritom sa však nedá poprieť, že daňový systém týkajúci sa príjmov z úverov finančných inštitúcií nerezidentov môže predstavovať podstatné obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ak sú predpoklady Komisie týkajúce sa výšky nákladov na refinancovanie správne.

53. K podstatnej otázke, či je možné odôvodniť podstatne vyššie, dokonca prohibičné daňové zaťaženie finančných inštitúcií nerezidentov tým, že sa tieto finančné inštitúcie z hľadiska nákladov na refinancovanie nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako tuzemské inštitúcie, nemožno za daných okolností zaujať stanovisko.

54. Otvorená musí ostať najmä otázka, či sú náklady nerezidentov iba vtedy v priamej ekonomickej súvislosti s ich príjmami v hostiteľskom členskom štáte [25], ak sa môžu priradiť k príjmom individualizovateľným spôsobom, alebo či je za daných okolností prípadne potrebné primerane zohľadniť globálne náklady. V tomto poslednom prípade by sa otvorila ťažká otázka, ako sa majú tieto pomerné náklady vzhľadom na osobitosti bankového obchodu v praxi určiť.

25 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 27, a Centro Equestre da Lezíria Grande, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 23 a 25.

V — O trovách

55. 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, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania. V súlade s odsekom 4 prvým pododsekom toho istého článku členské štáty ako vedľajší účastníci konania znášajú svoje vlastné trovy konania.

VI — Návrh

56. Navrhujem Súdnemu dvoru, aby rozhodol takto:

„1. Žaloba sa zamieta.

2. Komisia je povinná nahradiť trovy konania s výnimkou trov konania Litovskej republiky.

3. "Litovská republika znáša svoje vlastné trovy konania.