Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

13. července 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Článek 56 SFEU — Volný pohyb služeb — Omezení — Daňové právní předpisy — Zdanění obdržených úroků — Rozdílné zacházení s finančními institucemi rezidenty a s finančními institucemi nerezidenty“

Ve věci C-18/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 29. října 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 19. ledna 2015, v řízení

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, F. Biltgen (zpravodaj), A. Borg Barthet, E. Levits 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 13. ledna 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Brisal – Auto Estradas do Litoral SA a KBC Finance Ireland J. Lampreiou, R. Seabra Mourou a F. Antasem, advogados,

— za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a J. Martinsem da Silva, jakož i M. Rebelo, jako zmocněnci,

— za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a N. Zimmerem, jakož i M. Jacobs, jako zmocněnci,

— za dánskou vládu C. Thorningem a M. Wolff, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: portugalština.

— za Evropskou komisi W. Roelsem a P. Guerra e Andradem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 17. března 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 56 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (dále jen „Brisal“), se sídlem v Portugalsku, jakož i společností KBC Finance Ireland (dále jen „KBC“), bankovní institucí se sídlem v Irsku, na straně jedné a Fazenda Pública (státní pokladna, Portugalsko) na straně druhé, jehož předmětem je výpočet daně z příjmů právnických osob (dále jen „IRC“) v souvislosti s příjmy z úroků dosaženými společností KBC a výběrem této daně formou srážkové daně.

Právní rámec

Portugalské právo

3 Podle čl. 4 odst. 2 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (zákon o dani z příjmů právnických osob) schváleného Decreto-Lei n.° 442-B/88 (legislativní nařízení č. 442-B/88), ze dne 30. listopadu 1988 (*Diário da República* I, série I-A, č. 277, ze dne 30. listopadu 1988), ve znění Decreto-Lei n.° 211/2005 (legislativní nařízení č. 211/2005), ze dne 7. prosince 2005 (*Diário da República* I, série I-A, č. 234, ze dne 7. prosince 2005) (dále jen „CIRC“), podléhají právnické osoby a jiné subjekty, které na portugalském území nemají své sídlo nebo skutečné vedení, IRC jen v souvislosti s příjmy dosaženými na tomto území. K dotčeným příjmům patří podle čl. 4 odst. 3 písm. c) CIRC úroky placené dlužníky, kteří mají na portugalském území bydliště, své sídlo nebo vedení společnosti, anebo jejichž platbu je nutno přičíst stálým provozovnám usazeným v tomto státě.

4 V případě neexistence dohody o zamezení dvojímu zdanění jsou podle čl. 80 odst. 2 písm. c) CIRC takovéto příjmy v zásadě zdaňovány sazbou ve výši 20 %, základ daně přitom tvoří hrubé příjmy dosažené v Portugalsku. IRC se podle čl. 88 odst. 1 písm. c), čl. 88 odst. 3 písm. b), jakož i podle čl. 88 odst. 5 CIRC vybírá jako srážková daň mající konečnou povahu.

5 Příjmy z úroků dosažených finančními institucemi rezidenty se podle čl. 80 odst. 1 CIRC zdaňují sazbou ve výši 25 %. Základ daně nicméně tvoří jen čistá částka vyplacených úroků. Kromě toho, podle čl. 90 odst. 1 písm. a) CIRC se IRC, pokud jde o finanční instituce, nevybírá formou srážkové daně.

Dohoda o zamezení dvojímu zdanění mezi Portugalskou republikou a Irskem

6 Článek 11 Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (dohoda mezi Portugalskou republikou a Irskem, jejímž cílem je zamezení dvojímu zdanění a předcházení daňovým únikům v oblasti daně z příjmů), uzavřené v Dublinu dne 1. června 1993 (*Diário da República* I, série I-A, č. 144, ze dne 24. června 1994, p. 3310), stanoví:

„1 – Úroky dosažené ve smluvním státě a vyplacené rezidentovi jiného smluvního státu mohou být zdaněny v tomto jiném státě.

2 – Tyto úroky mohou být zdaněny rovněž v tom smluvním státě, z něhož pochází, podle právních předpisů tohoto státu, je-li však osoba, jíž jsou tyto úroky vypláceny, jejich skutečným příjemcem, nepřekročí takto vyměřená daň 15 % hrubé částky těchto úroků.

Příslušné orgány smluvních států stanoví na základě vzájemné dohody způsob uplatňování tohoto limitu.

[…]“

Skutkový stav v původním řízení a předběžné otázky

7 Dne 30. září 2004 uzavřela společnost Brisal smlouvu o externím financování, nazvanou *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, na částku 262 726 055 eur za účelem zajištění provádění všech činností, na které se vztahuje koncesní smlouva, kterou uzavřela s portugalským státem. Tato smlouva o externím financování byla uzavřena s konsorciem bank, z nichž jen některé mají sídlo na portugalském území.

8 Dne 29. března 2005 bylo toto konsorcium prostřednictvím přistoupení ke smlouvě rozšířeno o další finanční instituce, mezi nimi o společnost KBC.

9 Pokud jde o část smlouvy týkající se společnosti KBC, společnost Brisal srazila srážkovou daň a odvedla portugalskému státu z titulu IRC částku ve výši 59 386 eur. Tato částka byla vypočtena na základě úroků dlužných společnosti KBC za dobu od září 2005 do září 2007, které činily 350 806, 07 eura.

10 Dne 28. září 2007 podaly společnosti Brisal a KBC u příslušného daňového orgánu stížnost proti tomuto zdanění s odůvodněním, že uvedené zdanění je v rozporu s článkem 56 SFEU.

11 Po zamítnutí této stížnosti podaly společnosti Brisal a KBC žalobu k Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Správní a daňový soud v Sintře, Portugalsko), která byla rovněž zamítnuta. Tento soud měl za to, že z rozsudku ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) vyplývá, že skutečnost, že vnitrostátní právní úprava stanoví, pokud jde o povinnost srazit daň z příjmů formou srážkové daně, rozdílné zacházení mezi společnostmi rezidenty a společnosti nerezidenty, sama o sobě nepředstavuje porušení zásady volného pohybu služeb, protože tyto dvě kategorie společností se nenachází v objektivně srovnatelné situaci. Kromě toho uvedený soud dodal, že Soudní dvůr již zamítl žalobu pro nesplnění povinnosti, kterou proti Portugalské republice podala Evropská komise a která se opírala o stejné odůvodnění, jako je to, které v rámci sporu v původním řízení uvádí společnosti Brisal a KBC.

12 Na podporu odvolání podaného k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) společnosti Brisal a KBC tvrdí, že úroky, kterých v Portugalsku dosáhly finanční instituce nerezidenti, se zdaňují srážkovou daní, jejíž sazba činí 20 %, nebo sníženou sazbou v případě použití dohody o zamezení dvojímu zdanění, přičemž se sazba vztahuje na hrubé příjmy, zatímco úroky dosažené finančními institucemi rezidenty, které nepodléhají srážkové dani, jsou daněny na základě své čisté hodnoty sazbou ve výši 25 %. Finanční instituce nerezidenti tedy podléhají vyššímu daňovému zatížení než finanční instituce rezidenti, což je v rozporu s volným pohybem služeb zakotveným v článku 56 SFEU a volným pohybem kapitálu zakotveným v článku 63 SFEU.

13 Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) uvádí, že se spor v původním řízení týká volného pohybu služeb a že účinky omezující volný pohyb kapitálu a plateb jsou pouze přímým a přirozeným důsledkem případných omezení volného pohybu služeb. Je tedy nutno pouze přezkoumat, zda je čl. 80 odst. 2 písm. c) CIRC v souladu s článkem 56 SFEU, jak jej vykládá Soudní dvůr zejména ve svých rozsudcích ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), a ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Podle názoru předkládajícího soudu je nutno se při řešení projednávané věci odvolávat nikoli na rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ale spíše na rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Nicméně, i když je možné vycházet z toho, že logika, jíž se posledně uvedený rozsudek řídí, vykazuje podobnosti logice případu, který je předmětem věci v původním řízení, Soudní dvůr se výslovně nevyjádřil ke zdanění přeshraničních plateb úroků v situaci, do níž jsou zapojeny finanční instituce.

15 Otevřenou tedy zůstává otázka, zda se finanční instituce rezidenti a finanční instituce nerezidenti nacházejí ve srovnatelné situaci a zda dotyčné zdanění musí zohledňovat jak v případě jedněch, tak i druhých, náklady na financování poskytnutých úvěrů nebo výdaje přímo související s vykonávanou hospodářskou činností, jakož i v případě kladné odpovědi, jaký rozdíl umožňuje dospět k závěru, že instituce nerezidenti jsou ve srovnání s institucemi rezidenty *de facto* znevýhodněny. Touto problematikou se nezabýval ani rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Portugalsko, (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 56 SFEU vnitrostátní daňové právní úpravě, která stanoví, že finanční instituce, které nejsou rezidenty na území Portugalska, zdaňují příjmy z úroků dosažené na výše uvedeném území prostřednictvím srážkové daně s konečnou sazbou 20 % (nebo s nižší sazbou, pokud existuje dohoda o zamezení dvojímu zdanění), která se uplatní na hrubý příjem, aniž mohou uplatnit odpočet provozních nákladů přímo souvisejících s vykonávanou finanční činností, zatímco úroky, jež pobírají finanční instituce rezidenti, se zahrnou do celkového zdanitelného příjmu, s možností odpočtu nákladů souvisejících s vykonávanou činností při stanovení zisku pro účely uložení [IRC], takže se na čisté příjmy z úroků uplatní obecná sazba 25 %?

2) Existuje tento rozpor rovněž tehdy, pokud se prokáže, že po odečtení nákladů na financování souvisejících s příjmy z úroků nebo výdajů, které mají s těmito příjmy přímou ekonomickou souvislost, vyměřovací základ daně finančních institucí rezidentů podléhá nebo by mohl podléhat vyšší sazbě daně, než jakou představuje srážková daň z hrubého příjmu, která se vybírá od institucí nerezidentů?

3) Je v tomto ohledu přípustné, aby byly náklady na financování související s poskytnutými úvěry nebo náklady, které mají přímou ekonomickou souvislost s dosaženými příjmy z úroků, prokazovány na základě údajů dostupných v rámci sazby EURIBOR („Euro Interbank Offered Rate“) a sazby LIBOR („London Interbank Offered Rate“), které představují průměrné úrokové sazby používané při mezibankovním financování, jež banky uplatňují v rámci své činnosti?“

K předběžným otázkám

17 Úvodem je třeba konstatovat, že vzhledem k okolnosti, že skutkové okolnosti dotčené v původním řízení nastaly před 1. prosincem 2009, to znamená dříve, než vstoupila v platnost Smlouva o FEU, musí být výklad, o něž žádá předkládající soud, považován za výklad týkající se článku 49 ES, a nikoli článku 56 SFEU.

18 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 49 ES vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která finanční instituce nerezidenty zdaňuje srážkovou daní, která se vztahuje na příjmy z úroků dosažených v tuzemsku, bez možnosti odpočtu provozních nákladů, zatímco finanční instituce rezidenti takovéto srážkové dani nepodléhají a mohou provést odpočet provozních nákladů přímo souvisejících s vykonávanou finanční činností, a dále, jak mají být tyto náklady určeny.

19 Za účelem odpovědi na tyto otázky je třeba nejprve přezkoumat, zda článek 49 ES brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se srážková daň použije na odměnu vyplácenou finančním institucím nerezidentům, zatímco odměna vyplácená finančním institucím rezidentům takovéto srážce nepodléhá. Poté je třeba určit, zda okolnost, že první skupina finančních institucí nemůže, na rozdíl od skupiny druhé, odečíst provozní náklady přímo související s dotčenou finanční činností, zakládá omezení ve smyslu tohoto ustanovení, a v případě kladné odpovědi, zda toto omezení může být odůvodněno. Nakonec je třeba upřesnit, zda takové průměrné úrokové sazby, jako jsou ty, které jsou uvedeny v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, mohou být považovány za provozní náklady přímo související s dotčenou finanční činností.

20 Pokud jde o první z těchto aspektů, z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že sám předkládající soud zastává názor, že rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení nevyplývá z použití dvou různých technik zdanění, nýbrž z odmítnutí přiznat finančním institucím nerezidentům možnost odečíst provozní náklady, zatímco finanční instituce rezidenti takovouto možnost mají. Spis předložený Soudnímu dvoru dále neobsahuje žádný jiný údaj související s prvním aspektem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

21 Za těchto okolností stačí připomenout, jak uvedla generální advokátka v bodě 22 stanoviska, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že uplatnění srážkové daně na poskytovatele služeb nerezidenty, jako techniky zdanění, i když poskytovatelé služeb rezidenti takovéto srážkové dani nepodléhají, sice představuje omezení volného pohybu služeb, avšak může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, jako je například nutnost zajistit účinný výběr daně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 35, a ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39).

22 Článek 49 ES proto musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž se srážková daň použije na odměny finančních institucí nerezidentů v členském státě, v němž jsou služby poskytnuty, zatímco odměna vyplacená finančním institucím rezidentům tohoto členského státu takovéto srážkové dani nepodléhá, za podmínky, že použití srážkové daně na finanční instituce nerezidenty je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné.

23 Pokud jde o druhý aspekt žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že pokud jde o zohlednění provozních nákladů přímo souvisejících s vykonávanou činností, nachází se poskytovatelé rezidenti a poskytovatelé nerezidenti ve srovnatelné situaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, bod 27; ze dne 6. července 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, bod 20, a ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23).

24 Soudní dvůr z toho vyvodil, že článek 49 ES brání vnitrostátní daňové právní úpravě, která obecně zohledňuje při zdaňování nerezidentů hrubé příjmy bez odpočtu provozních nákladů, zatímco u rezidentů jsou zdaňovány jejich čisté příjmy po odečtení těchto nákladů (rozsudky ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, body 29 a 55; ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 42, a ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23).

25 V projednávaném případě a vzhledem k argumentu – který uvádí zejména Portugalská republika, podle něhož by se s poskytováním služeb prováděným finančními institucemi mělo s ohledem na zásadu volného pohybu služeb, která je zakotvena v článku 49 ES, zacházet v zásadě jinak než s poskytováním služeb prováděným v jiných oblastech činností, protože není možné prokázat jakékoli charakteristické spojení mezi vynaloženými náklady a příjmy z dosažených úroků – se předkládající soud táže, zda je možné judikaturu citovanou v předchozím bodě použít ve věci v původním řízení.

26 V této souvislosti je třeba upřesnit, že Soudní dvůr nezavedl rozlišení mezi různými kategoriemi poskytování služeb. Kromě toho se článek 49 ES ve spojení s článkem 50 ES vztahuje bez rozdílu na všechny kategorie poskytování služeb, jež jsou uvedeny v posledně uvedeném ustanovení. Pouze čl. 51 odst. 2 ES stanoví, že liberalizace bankovních a pojišťovacích služeb, které jsou spojeny s pohybem kapitálu, se uskuteční v souladu s liberalizací pohybu kapitálu. Ustanovení Smlouvy o ES týkající se volného pohybu kapitálu tedy neobsahují nic, co by nasvědčovalo tezi, podle níž je nutno s bankovními službami zacházet jinak než s jiným poskytováním služeb z důvodu skutečnosti, že není možné prokázat jakékoli charakteristické spojení mezi vynaloženými náklady a příjmy z dosažených úroků.

27 S poskytováním služeb prováděným finančními institucemi proto nelze vzhledem k zásadě volného pohybu služeb, která je zakotvena v článku 49 ES, v zásadě zacházet jinak než s poskytováním služeb v jiných oblastech činnosti.

28 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž jsou u finančních institucí nerezidentů zdaňovány příjmy z úroků dosažené v dotyčném členském státě, aniž by jim byla poskytnuta možnost odečíst provozní náklady přímo související s dotčenou činností, zatímco finančním institucím residentům se takováto možnost přiznává, představuje omezení volného pohybu služeb, které je v zásadě zakázáno článkem 49 ES.

29 Avšak jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, omezení volného pohybu služeb lze připustit, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je dále třeba, aby použití tohoto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 36).

30 Je tudíž třeba ověřit, zda takové omezení, jako je omezení dotčené ve věci v původním řízení, může být platně odůvodněno důvody, které byly v projednávaném případě uvedeny.

31 V této souvislosti na straně jedné z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že odůvodnění uvedené před předkládajícím soudem vychází z toho, že vůči finančním institucím nerezidentům je uplatňována sazba daně, která je výhodnější než sazba uplatňovaná na finanční instituce rezidenty.

32 Soudní dvůr nicméně opakovaně rozhodl, že nepříznivé daňové zacházení, které porušuje základní svobodu, nemůže být považováno za slučitelné s unijním právem z důvodu případné existence jiných výhod (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 41, jakož i ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 31).

33 Z toho vyplývá, že takové omezení volného pohybu služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, nemůže být odůvodněno okolností, že finanční instituce nerezidenti podléhají nižší sazbě daně než finanční instituce rezidenti.

34 Na straně druhé Portugalská republika v rámci řízení před Soudním dvorem uvedla, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení je odůvodněna požadavkem zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, vůlí zamezit dvojímu odpočtu dotčených provozních nákladů a nutností zaručit účinný výběr daně.

35 Pokud jde zaprvé o vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, je třeba připomenout, že Soudní dvůr zajisté uznal, že zachování rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy představuje legitimní cíl a že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření na úrovni Evropské unie si členské státy i nadále zachovávají pravomoc vymezit, prostřednictvím dohod nebo jednostranně, kritéria rozdělení svých daňových pravomocí za účelem zamezení dvojímu zdanění (rozsudek ze dne 21. května 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 42).

36 Z judikatury Soudního dvora nicméně rovněž vyplývá, že pokud členské státy využijí této svobody a v rámci bilaterálních dohod o zamezení dvojímu zdanění stanoví hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí, jsou povinny dodržovat zásadu rovného zacházení a svobody pohybu zaručené primárním unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. listopadu 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 37).

37 Jak uvedla generální advokátka v bodech 59 až 62 svého stanoviska, v projednávaném případě neexistuje nic, co by vysvětlovalo, proč by rozdělení daňových pravomocí mělo vyžadovat, aby s finančními institucemi nerezidenty, pokud jde o odpočet provozních nákladů přímo souvisejících s jejich zdanitelnými příjmy v tomto členském státě, muselo být zacházeno méně příznivě než s finančními institucemi rezidenty.

38 Pokud jde zadruhé o vůli zamezit dvojímu odpočtu provozních nákladů, kterou lze spojovat s bojem proti daňovým podvodům, stačí uvést, že tím, že se bez dalšího upřesnění omezuje na tvrzení o případné existenci rizika, že dotčené náklady by mohly být podruhé odečteny v členském státě, jehož je poskytovatel služeb rezidentem, aniž by uváděla, proč by plnění ustanovení směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2001/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. 2004, L 359, s. 30), která platila v době vzniku skutkových okolností ve věci v původním řízení, neumožňovalo tomuto riziku zamezit, Portugalská republika neumožňuje Soudnímu dvoru posoudit dosah tohoto argumentu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 52).

39 Pokud jde zatřetí o nutnost zaručit účinný výběr daně, je třeba připomenout, že i když Soudní dvůr rozhodl, že takovýto cíl představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodňovat omezení volného pohybu služeb (viz zejména rozsudky ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, body 35 a 36, jakož i ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39), je dále třeba, aby použití tohoto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 36).

40 Pokud jde o takové omezení, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, je třeba konstatovat, že toto omezení není nezbytné pro zajištění účinnosti výběru IRC.

41 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodech 70 až 72 svého stanoviska, je třeba nejprve zdůraznit, že argument, který uvádí Portugalská republika, podle něhož by poskytnutí možnosti osobám s omezenou daňovou povinností odečíst provozní náklady přímo související s plněními uskutečňovanými na území tohoto členského státu vytvořilo administrativní zátěž pro vnitrostátní daňové orgány, platí *mutatis mutandis* rovněž pro osoby s neomezenou daňovou povinností.

42 Dále dodatečná administrativní zátěž, která by případně zatěžovala příjemce služby, pokud by posledně uvedený musel zohlednit provozní náklady, u nichž poskytovatel uplatňuje odpočet, by existovala pouze v systému, který stanoví, že tento odpočet musí být proveden dříve, než se uplatní srážková daň, a lze se jí tedy vyhnout, pokud poskytovatel může uplatnit svůj nárok na odpočet přímo u daňové správy po výběru IRC. V takovém případě se nárok na odpočet realizuje formou vrácení části daně, jež byla sražena formou srážkové daně.

43 Konečně přísluší poskytovateli služeb, aby rozhodl, zda považuje za vhodné investovat zdroje do vyhotovení a překladu dokumentů určených k prokázání existence a skutečné výše provozních nákladů, o jejichž odpočet žádá.

44 Pokud jde o třetí aspekt žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, a to způsob, jakým je třeba určit provozní náklady přímo související s příjmy z úroků z takové smlouvy o finančním úvěru, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že členský

stát, který poskytne rezidentům možnost odečíst takovéto náklady, nemůže v zásadě vyloučit zohlednění stejných nákladů v případě nerezidentů (rozsudek ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23).

45 Z toho vyplývá, že pokud jde o zohlednění uvedených nákladů, musí být s nerezidenty v zásadě zacházeno stejně jako s rezidenty a musí mít možnost odečíst si náklady stejné povahy, jako jsou ty, které si mohou odečíst rezidenti.

46 Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že provozními náklady přímo souvisejícími s příjmy dosaženými v členském státě, v němž je činnost vykonávána, je třeba rozumět výdaje, které vznikly v důsledku této činnosti, a jsou tudíž pro její výkon nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 30 a citovaná judikatura).

47 Pokud jde o poskytování služeb, o které se jedná ve věci v původním řízení, to znamená poskytnutí finančního úvěru, je třeba konstatovat, že provedení takovéhoto plnění je nutně spojeno se vznikem provozních nákladů, jako jsou například cestovní náklady, náklady na ubytování, jakož i na právní či daňové poradenství, u nichž je relativně snadné určit přímou vazbu s dotčeným úvěrem, jakož i prokázat skutečnou výši. Vzhledem k tomu, že osoby s omezenou daňovou povinností musí mít možnost využívat stejného zacházení jako osoby s neomezenou daňovou povinností, musí jim být poskytnuty, pokud jde o tyto náklady, stejné možnosti odpočtu podléhající stejným požadavkům, zejména pokud jde o důkazní břemeno.

48 Je třeba dodat, že výkon takovéto činnosti s sebou přináší i náklady na financování, které musí být v zásadě považovány za nezbytné k výkonu uvedené činnosti, u nichž ale může být obtížnější prokázat přímé spojení s určitým finančním úvěrem nebo jejich skutečnou výši. Totéž platí, jak uvedla generální advokátka v bodě 39 stanoviska, pokud jde o část obecných nákladů finanční instituce, kterou je možné považovat za nezbytnou pro poskytnutí určitého finančního úvěru.

49 Nicméně samotná okolnost, že je tento důkaz obtížnější předložit, nemůže opravňovat členský stát, aby absolutním způsobem odmítl nerezidentům, osobám s omezenou daňovou povinností, odpočet, který přiznává rezidentům, osobám s neomezenou daňovou povinností, protože nelze *a priori* vyloučit, že by nerezident byl schopný předložit relevantní důkazy umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění ověřit, jasně a přesně, existenci a povahu provozních nákladů, o jejichž odpočet se žádá (obdobně viz rozsudky ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 53, jakož i ze dne 26. května 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 55).

50 Nic totiž nebrání dotyčným daňovým orgánům v tom, aby od nerezidenta požadovaly důkazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda jsou splněny podmínky odpočitatelnosti výdajů, stanovené dotčenými právními předpisy, a v důsledku toho, zda je, či není namístě přiznat požadovaný odpočet (obdobně viz rozsudky ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 54, jakož i ze dne 26. května 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 56).

51 V této souvislosti je třeba konstatovat, že portugalská vláda nepředložila žádný údaj, pokud jde o důvody, které by mohly bránit tomu, aby vnitrostátní daňové orgány zohlednily důkazy předložené finančními institucemi nerezidenty.

52 Přísluší předkládajícímu soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby v rámci tohoto sporu určil, které z nákladů, jež deklaruje společnost KBC, jsou ty, které je možné považovat za provozní náklady přímo související s předmětnou finanční činností ve smyslu vnitrostátní právní úpravy, a dále, jakou část obecných nákladů je možné považovat za přímo spojenou s touto činností (obdobně viz rozsudek ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 26).

53 V této souvislosti je třeba dodat, že pokud vnitrostátní právní úprava neumožňuje finančním institucím rezidentům uplatnit pro účely výpočtu vzniklých nákladů na financování takové úrokové sazby, jako jsou ty, které uvádí předkládající soud ve své třetí předběžné otázce, tento soud nemůže za takové situace, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, tyto sazby zohlednit.

54 Tyto sazby totiž představují jen průměrné sazby používané v rámci mezibankovního financování a neodpovídají skutečně vynaloženým nákladům na financování. Navíc, jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, úvěr dotčený ve věci v původním řízení nebyl financován výlučně z prostředků vypůjčených od mateřské společnosti KBC a od jiných bank, ale i z prostředků uložených zákazníky společnosti KBC.

55 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět, že:

— článek 49 ES nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se srážková daň použije na odměny finančních institucí nerezidentů v členském státě, v němž jsou služby poskytnuty, zatímco odměna vyplacená finančním institucím rezidentům tohoto členského státu takovéto srážkové dani nepodléhá, za podmínky, že použití srážkové daně na finanční instituce nerezidenty je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné;

— článek 49 ES brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která v případě finančních institucí nerezidentů zpravidla zdaňuje příjmy z úroků dosažené v dotyčném členském státě, aniž by jim byla poskytnuta možnost odečíst provozní náklady přímo související s dotčenou činností, zatímco finančním institucím residentům se takováto možnost přiznává;

— přísluší vnitrostátnímu soudu, aby na základě svého vnitrostátního práva posoudil, které provozní náklady mohou být považovány za přímo související s dotčenou činností.

K nákladům řízení

56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 49 ES nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se srážková daň použije na odměny finančních institucí nerezidentů v členském státě, v němž jsou služby poskytnuty, zatímco odměna vyplacená finančním institucím rezidentům tohoto členského státu takovéto srážkové dani nepodléhá, za podmínky, že použití srážkové daně na finanční instituce nerezidenty je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné.

Článek 49 ES brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která v případě finančních institucí nerezidentů zpravidla zdaňuje příjmy z úroků dosažené v dotyčném členském státě, aniž by jim byla poskytnuta možnost odečíst provozní náklady přímo související s dotčenou činností, zatímco finančním institucím residentům se takováto možnost přiznává.

Přísluší vnitrostátnímu soudu, aby na základě svého vnitrostátního práva posoudil, které provozní náklady mohou být považovány za přímo související s dotčenou činností.

Podpisy.