Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

13. srpnja 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 56. UFEU-a – Sloboda pružanja usluga – Ograničenja – Porezno zakonodavstvo – Oporezivanje ostvarenih kamata – Različit tretman financijskih institucija rezidenata i financijskih institucija nerezidenata“

U predmetu C-18/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), odlukom od 29. listopada 2014., koju je Sud zaprimio 19. siječnja 2015., u postupku

Brisal - Auto Estradas do Litoral SA

KBC Finance Ireland

protiv

Fazenda Pública

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj), A. Borg Barthet, E. Levits i M. Berger, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. siječnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Brisal – Auto Estradas do Litoral SA i KBC Finance Ireland, J. Lampreia, R. Seabra Moura i F. Antas, *advogados*,

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva i M. Rebelo, u svojstvu agenata,

— za belgijsku vladu, J.-C. Halleux, N. Zimmer i M. Jacobs, u svojstvu agenata,

— za dansku vladu, C. Thorning i M. Wolff, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, W. Roels i P. Guerra e Andrade, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: portugalski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 17. ožujka 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 56. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (u daljnjem tekstu: Brisal), sa sjedištem u Portugalu, i KBC Finance Ireland (u daljnjem tekstu: KBC), bankarske institucije sa sjedištem u Irskoj, s jedne strane, i Fazenda Pública (Državna riznica, Portugal), s druge strane, povodom izračuna poreza na dobit (u daljnjem tekstu: IRC) u vezi s prihodom od kamata koji je ostvario KBC i njegove naplate kao poreza po odbitku.

Pravni okvir

Portugalsko pravo

3 U skladu s člankom 4. stavkom 2. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Zakon o porezu na dobit), koji je odobren putem Decreto-Lei n.º 442-B/88 (Zakonski dekret br. 442-B/88) od 30. studenoga 1988. (*Diário da República* I., serija I-A, br. 277. od 30. studenoga 1988.), u verziji koja proizlazi iz Decreto-Lei br. 211/2005 (Zakonski dekret br. 211/2005) od 7. prosinca 2005. (*Diário da República* I., serija I-A, br. 234 od 7. prosinca 2005.) (u daljnjem tekstu: CIRC), pravne osobe i drugi gospodarski subjekti koji nemaju sjedište ni mjesto stvarne uprave na portugalskom teritoriju podliježu IRC-u samo u pogledu prihoda koji su ostvareni na tom teritoriju. Među tim prihodima nalaze se, na temelju članka 4. stavka 3. točke (c) CIRC-a, kamate koje plate dužnici koji su rezidenti, imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave na portugalskom teritoriju, ili čije se plaćanje može pripisati stalnoj poslovnoj jedinici u toj državi.

4 U slučaju da ne postoji ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, takvi se prihodi na temelju članka 80. stavka 2. točke (c) CIRC-a, načelno oporezuju stopom od 20 %, a poreznu osnovicu čine bruto prihodi ostvareni u Portugalu. IRC se, sukladno članku 88. stavku 1. točki (c), članku 88. stavku 3. točki (b) te članku 88. stavku 5. CIRC-a, naplaćuje porezom po odbitku koji je konačan.

5 Prihodi od kamata koje ostvare financijske institucije rezidenti oporezuju se, na temelju članka 80. stavka 1. CIRC-a, stopom od 25 %. Međutim, poreznu osnovicu čini samo neto iznos ostvarenih kamata. Osim toga, sukladno članku 90. stavku 1. točki (a) CIRC-a, IRC se u odnosu na financijske institucije ne naplaćuje putem poreza po odbitku.

Ugovor između Portugalske Republike i Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

6 Članak 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 (Ugovor između Portugalske Republike i Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju utaje poreza u odnosu na porez na dohodak) sklopljenog u Dublinu 1. lipnja 1993. (*Diário da República* I, serija I-A, br. 144 od 24. lipnja 1994., str. 3310.), propisuje:

„1 – Kamate ostvarene u jednoj državi ugovornici i plaćene rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2 – Slijedom toga, te se kamate mogu oporezivati i u državi ugovornici iz koje potječu i sukladno zakonodavstvu te države, ali ako je osoba koja ih ostvari njihov stvarni korisnik, tako utvrđen porez ne smije premašivati 15 % bruto iznosa tih kamata.

Nadležna tijela država ugovornica zajedničkim će sporazumom utvrditi način primjene te granice.

[…]"

Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

7 Dana 30. rujna 2004., Brisal je sklopio ugovor o vanjskom financiranju, naslovljen *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, u iznosu od 262 726 055 eura, radi osiguranja razvoja svih djelatnosti obuhvaćenih ugovorom o koncesiji sklopljenog prethodno s Portugalskom državom. Taj ugovor o vanjskom financiranju sklopljen je s konzorcijem banaka od kojih su samo neke imale sjedište na portugalskom teritoriju.

8 Dana 29. ožujka 2005., taj je konzorcij putem prijenosa ugovora proširen i na druge financijske institucije, među kojima se nalazio KBC.

9 Kad je riječ o dijelu ugovora koji se odnosio na KBC, Brisal je obustavio i platio Portugalskoj državi kao IRC iznos od 59 386 eura. Taj je iznos izračunat na temelju kamata dugovanih KBC-u između rujna 2005. i rujna 2007., koje su iznosile 350 806,07 eura.

10 Dana 28. rujna 2007., Brisal i KBC prigovorili su tom oporezivanju nadležnom poreznom tijelu, uz obrazloženje da je navedeno oporezivanje bilo protivno članku 56. UFEU-a.

11 Budući da je taj prigovor odbijen, Brisal i KBC podnijeli su tužbu Tribunalu Administrativo e Fiscal de Sintra (Upravni i porezni sud u Sintri, Portugal) koja je također odbijena. Taj je sud smatrao da iz presude od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) proizlazi da činjenica da nacionalno zakonodavstvo predviđa različit tretman društava rezidenata i društava nerezidenata u odnosu na obvezu obustavljanja poreza na dobit nije sama po sebi povreda načela slobode pružanja usluga, s obzirom na to da se te dvije kategorije društava ne nalaze u objektivno usporedivom položaju. Nadalje, taj je sud dodao da je Sud već odbio tužbu zbog povrede obveze koju je podnijela Europska komisija protiv Portugalske Republike, a koja se temeljila na istim razlozima poput onih koje su naveli Brisal i KBC u glavnom postupku.

12 U prilog žalbi koju su podnijeli Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), Brisal i KBC ističu da se kamate koje su u Portugalu stekle financijske institucije nerezidenti oporezuju porezom po odbitku po stopi od 20 %, ili po manjoj stopi u slučaju primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a koja se primjenjuje na bruto prihode, dok se kamate koje su stekle financijske institucije rezidenti, koje ne podliježu porezu po odbitku, oporezuju na njihovu neto vrijednost po stopi od 25 %. Financijske institucije nerezidenti podliježu stoga težem poreznom opterećenju od financijskih institucija rezidenata, što je protivno slobodi pružanja usluga i slobodi kretanja kapitala, predviđenima u člancima 56. i 63. UFEU-a.

13 Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) ističe da se glavni postupak odnosi na slobodu pružanja usluga te da su ograničavajući učinci za slobodu kretanja kapitala i slobodu platnog prometa samo izravna i prirodna posljedica mogućih ograničenja slobode pružanja usluga. Stoga samo treba ispitati je li članak 80. stavak 2. točka (c) CIRC-a sukladan članku 56. UFEU-a, kako ga je Sud protumačio osobito u svojim presudama od 12. lipnja 2003., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), i od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Prema mišljenju tog suda, za rješenje ovog predmeta ne treba se pozivati na presudu od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), nego na presudu od 12. lipnja 2003., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Međutim, iako se može smatrati da temelji potonje presude imaju sličnosti s onima o kojima je riječ u glavnom postupku, Sud nije zauzeo izričit stav o oporezivanju prekograničnog plaćanja kamata koje uključuje financijske institucije.

15 Ostaje stoga otvoreno pitanje nalaze li se financijske institucije rezidenti i financijske institucije nerezidenti u usporedivom položaju i treba li predmetnim oporezivanjem uzeti u obzir, kako u odnosu na jedne tako i u odnosu na druge, troškove financiranja odobrenih zajmova ili troškove koji su u izravnoj vezi s gospodarskom djelatnošću koja se obavlja kao i, u slučaju potvrdnog odgovora, na temelju koje je razlike moguće zaključiti da se institucije nerezidenti zapravo nalaze u nepovoljnijem položaju u odnosu na institucije rezidente. Ni ta pitanja nisu bila analizirana u presudi od 17. lipnja 2010., Komisija/Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 56. UFEU-a nacionalno porezno zakonodavstvo u skladu s kojim financijske institucije koje nemaju sjedište na portugalskom državnom području plaćaju porez na prihod od kamata koje one primaju na tom području, a koji se ubire putem poreza po odbitku po konačnoj stopi od 20 % (ili nižoj stopi, u slučaju postojanja sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) od bruto prihoda, bez mogućnosti odbitka poslovnih troškova koji su izravno povezani s financijskom djelatnošću tih institucija, dok kamate koje primaju rezidentne financijske institucije ulaze u ukupni oporezivi prihod, pri čemu se prilikom utvrđivanja dobiti za potrebe oporezivanja [IRC-om] odbijaju troškovi vezani uz obavljanu djelatnost, tako da se primjenjuje opća stopa od 25 % na neto prihod od kamata?

2. Postoji li ova suprotnost i u slučaju kada se utvrdi da se, nakon odbitka troškova financiranja vezanih uz prihod od kamata ili troškova koji su u izravnoj gospodarskoj vezi s takvim prihodima, porezna osnovica rezidentnih financijskih institucija oporezuje ili može oporezovati porezom koji je viši od onoga koji se ubire po odbitku od bruto prihoda nerezidentnih institucija?

3. S tim u vezi, mogu li se troškovi financiranja vezani uz odobrene zajmove ili troškovi koji su u izravnoj gospodarskoj vezi s ostvarenim prihodom od kamata dokazati podacima EURIBOR-a (Euro Interbank Offered Rate) i LIBOR-a (London Interbank Offered Rate), koji predstavljaju prosječne kamatne stope korištene u međubankovnom financiranju koje banke upotrebljavaju prilikom obavljanja svoje djelatnosti?”

O prethodnim pitanjima

17 Najprije valja utvrditi, s obzirom na okolnost da su se činjenice u glavnom postupku zbile prije 1. prosinca 2009., odnosno prije stupanja na snagu UFEU-a, da valja smatrati da se tumačenje koje je zatražio sud koji je uputio zahtjev odnosi na članak 49. UEZ-a, a ne na članak 56. UFEU-a.

18 Svojim pitanjima koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, s jedne strane, treba li članak 49. UEZ-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onog u glavnom postupku, kojim se financijske institucije nerezidenti oporezuju porezom po odbitku na prihode od kamata ostvarene unutar zemlje bez mogućnosti odbitka poslovnih troškova, dok financijske institucije rezidenti ne podliježu takvom porezu po odbitku i mogu odbiti profesionalne troškove koji su izravno povezani s financijskom djelatnošću koja se obavlja i, s druge strane, kako treba odrediti te troškove.

19 Kako bi se na ta pitanja odgovorilo, najprije valja ispitati protivi li se članku 49. UEZ-a nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se porez po odbitku primjenjuje na naknadu financijskim institucijama nerezidentima, dok takvom porezu po odbitku ne podliježe naknada plaćena financijskim institucijama rezidentima. Zatim valja odrediti predstavlja li okolnost da prvi, za razliku od drugih, ne mogu odbiti poslovne troškove koji su izravno povezani s predmetnom financijskom djelatnošću ograničenje u smislu te odredbe i, u slučaju potvrdnog odgovora, može li se takvo ograničenje opravdati. Konačno valja pojasniti može li se smatrati da prosječne kamatne stope, poput onih na koje se odnosi zahtjev za prethodnu odluku, čine profesionalne troškove izravno povezane s predmetnom financijskom djelatnošću.

20 Kad je riječ o prvom od tih aspekata, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev sam smatra da razlika u tretmanu o kojoj je riječ u glavnom postupku ne proizlazi toliko iz primjene dviju različitih tehnika oporezivanja koliko iz odbijanja da se financijskim institucijama nerezidentima dodijeli mogućnost odbitka poslovnih troškova dok rezidentne financijske institucije imaju takvu mogućnost. Povrh toga, spis podnesen Sudu ne sadržava nikakav drugi element u vezi s tim prvim aspektom zahtjeva za prethodnu odluku.

21 U tim okolnostima, valja podsjetiti, kao što ističe nezavisna odvjetnica u točki 22. svojeg mišljenja, da iz sudske prakse Suda proizlazi da se primjena na pružatelje usluga nerezidente poreza po odbitku kao tehnike oporezivanja, dok pružatelji rezidenti nisu podvrgnuti takvom porezu po odbitku, iako predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga, može opravdati važnim razlozima u općem interesu, poput, na primjer, nužnosti da se zajamči učinkovita naplata poreza (vidjeti u tom smislu presude od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 35., i od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39.).

22 Stoga, članak 49. UEZ-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onog u glavnom postupku, na temelju kojeg se postupak oporezivanja po odbitku primjenjuje na naknadu financijskim institucijama nerezidentima u državi članici u kojoj se usluge isporučuju, dok naknada plaćena financijskim institucijama rezidentima te države članice ne podliježe takvom porezu po odbitku, pod uvjetom da je primjena na financijske institucije nerezidente poreza po odbitku opravdana važnim razlogom u općem interesu i da ne premašuje ono što je nužno za ostvarenje cilja koji se želi postići.

23 Kad je riječ o drugom aspektu zahtjeva za prethodnu odluku, valja podsjetiti da je Sud već presudio da se, kad je riječ o uzimanju u obzir poslovnih troškova koji su izravno povezani s djelatnošću koja se obavlja, pružatelji usluga rezidenti i pružatelji usluga nerezidenti nalaze u usporedivom položaju (vidjeti u tom smislu presude od 12. lipnja 2003., Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, t. 27.; od 6. srpnja 2006., Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, t. 20., i od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, t. 23.).

24 Sud je na temelju toga zaključio da se članku 49. UEZ-a protivi nacionalno porezno zakonodavstvo koje kod oporezivanja nerezidenata načelno uzima u obzir bruto prihode bez odbijanja poslovnih troškova, dok se rezidentima oporezuje neto prihod nakon odbijanja tih troškova (presude od 12. lipnja 2003., Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, t.29. i 55.; od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 42., i od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, t. 23.).

25 U predmetnom slučaju i uzimajući u obzir argument koji je posebno istaknula Portugalska Republika, u skladu s kojim bi se isporuke usluga koje obavljaju financijske institucije, uzimajući u obzir načelo slobode pružanja usluga iz članka 49. UEZ-a, načelno trebale tretirati drugačije od isporuka usluga obavljenih u drugim područjima djelatnosti, s obzirom na to da je nemoguće uspostaviti bilo kakvu karakterističnu vezu između nastalih troškova i ostvarenog prihoda od kamata, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje može li se sudska praksa navedena u prethodnoj točki primijeniti na predmet u glavnom postupku.

26 U tom pogledu valja pojasniti da Sud nije utvrdio razliku između različitih kategorija isporuka usluga. Nadalje, članak 49. UEZ-a, u vezi s člankom 50. UEZ-a, odnosi se bez razlike na sve kategorije isporuka usluga navedene u potonjoj odredbi. Samo članak 51. stavak 2. UEZ-a propisuje da se liberalizacija bankarskih usluga povezanih s kretanjem kapitala treba provesti istodobno s liberalizacijom kretanja kapitala. Međutim, odredbe UEZ-a o slobodi kretanja kapitala ne sadržavaju nikakav element koji bi išao u prilog tezi u skladu s kojom bi bankarske usluge trebalo tretirati drugačije u odnosu na druge usluge zbog toga što je nemoguće uspostaviti bilo kakvu karakterističnu vezu između nastalih troškova i ostvarenog prihoda od kamata.

27 Stoga, isporuke usluga koje obave financijske institucije, uzimajući u obzir načelo slobode pružanja usluga iz članka 49. UEZ-a, ne mogu se načelno tretirati drugačije od isporuka usluga obavljenih u drugim područjima djelatnosti.

28 Proizlazi da nacionalno zakonodavstvo poput onog u glavnom postupku, na temelju kojeg se financijskim institucijama nerezidentima oporezuje prihod od kamata ostvaren unutar dotične države članice a da pri tome nemaju mogućnost odbitka poslovnih troškova koji su izravno povezani s predmetnom djelatnošću dok financijske institucije rezidenti imaju takvu mogućnost, predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga koje je načelno zabranjeno na temelju članka 49. UEZ-a.

29 Međutim, kao što proizlazi iz stalne sudske prakse Suda, ograničenje slobode pružanja usluga dopušteno je ako to opravdavaju važni razlozi u općem interesu. U tom je slučaju nadalje bitno da ograničenje bude prikladno za osiguranje ostvarenja zadanog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 36.).

30 Stoga valja provjeriti može li se ograničenje poput onog u glavnom postupku valjano opravdati razlozima navedenim u ovom predmetu.

31 U tom smislu, s jedne strane, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se opravdanje koje je izneseno pred sudom koji je uputio zahtjev temelji na primjeni povoljnije porezne stope na financijske institucije nerezidente od one koja se primjenjuje na financijske institucije rezidente.

32 Međutim, Sud je više puta presudio da nepovoljan porezni tretman protivan nekoj od temeljnih sloboda nije moguće smatrati spojivim s pravom Unije na temelju eventualnog postojanja drugih pogodnosti (vidjeti u tom smislu presude od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, t. 41., i od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 31.).

33 Proizlazi da se ograničenje slobode pružanja usluga poput onog u glavnom postupku ne može opravdati okolnošću da financijske institucije nerezidenti podliježu nižoj poreznoj stopi od financijskih institucija rezidenata.

34 S druge strane, u okviru postupka pred Sudom, Portugalska Republika tvrdila je da je zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku opravdano zahtjevom za očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica, namjerom sprječavanja dvostrukog odbijanja predmetnih poslovnih troškova i nužnošću osiguranja učinkovite naplate poreza.

35 Kad je riječ, najprije, o uravnoteženoj raspodjeli ovlasti oporezivanja između država članica, valja podsjetiti da je očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica legitiman cilj koji Sud priznaje te da u nedostatku mjera ujednačavanja ili usklađivanja koje donosi Europska unija, države članice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije podjele svoje nadležnosti oporezivanja kako bi uklonile dvostruko oporezivanje (presuda od 21. svibnja 2015., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, t. 42.).

36 Međutim, iz sudske prakse Suda također proizlazi da, kada države članice koriste tu slobodu i u okviru bilateralnih ugovora sa svrhom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja određuju poveznice kako bi raspodijelile porezne nadležnosti, dužne su poštovati načelo jednakog postupanja i slobode kretanja zajamčene primarnim pravom Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 19. studenoga 2015., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, t. 37.).

37 Kao što nezavisna odvjetnica ističe u točkama 59. do 62. svojeg mišljenja, u predmetnom slučaju ne postoji ništa što bi moglo objasniti zašto raspodjela ovlasti oporezivanja zahtijeva da se financijske institucije nerezidente, u pogledu odbitka poslovnih troškova koji su izravno povezani s njihovim oporezivim prihodima u toj državi članici, mora tretirati nepovoljnije od financijskih institucija rezidenata.

38 Na drugom mjestu, kad je riječ o namjeri sprječavanja dvostrukog odbijanja poslovnih troškova koju je moguće povezati s borbom protiv utaje poreza, dovoljno je navesti da, samim navođenjem, bez dodatnog objašnjenja, mogućeg postojanja rizika da bi se predmetni troškovi mogli odbiti drugi put u državi u kojoj je pružatelj usluge rezident – bez dokazivanja kako provođenje Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja premija osiguranja (SL 1977., L 336, str. 15.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/106/EZ od 16. studenoga 2004. (SL 2004., L 359, str. 30.), koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, nije omogućilo sprječavanje tog rizika – Portugalska Republika nije omogućila Sudu da ocijeni doseg tog argumenta (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 52.).

39 Kad je riječ, na trećem mjestu, o nužnosti osiguranja učinkovite naplate poreza, valja podsjetiti da iako je Sud presudio da takav cilj predstavlja važan razlog u općem interesu kojim se može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga (vidjeti osobito presude od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 35. i 36., i od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39.), potrebno je još i da primjena takvog ograničenja bude prikladna za ostvarenje predmetnog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 36.).

40 Međutim, kad je riječ o ograničenju poput onog u glavnom postupku, valja utvrditi da ono nije nužno kako bi se osigurala učinkovita naplata IRC-a.

41 Naime, kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 70. do 72. svojeg mišljenja, valja najprije istaknuti da argument koji je iznijela Portugalska Republika, u skladu s kojim bi dodjela poreznim obveznicima koji imaju ograničenu poreznu obvezu mogućnosti odbitka poslovnih troškova izravno povezanih s obavljenim isporukama na teritoriju te države članice stvorila upravni teret za nacionalna porezna tijela, također vrijedi, *mutatis mutandis*, za porezne obveznike koji imaju neograničenu poreznu obvezu.

42 Nadalje, dodatni upravni teret koji eventualno može nastati primatelju usluge ako on mora obračunati poslovne troškove čiji odbitak zahtijeva pružatelj usluga, postoji samo u sustavu koji predviđa da se taj odbitak mora obaviti prije primjene poreza po odbitku i moguće ga je stoga izbjeći ako je pružatelj usluga ovlašten koristiti svoje pravo na odbitak izravno kod nadležnih upravnih tijela i to nakon što je plaćen IRC. U takvom slučaju, pravo na odbitak ostvaruje se povratom dijela poreza po odbitku.

43 Konačno, osoba koja pruža usluge mora odlučiti je li isplativo ulagati sredstva u sastavljanje i prijevod dokumenata čija je svrha dokazati postojanje i stvarni iznos poslovnih troškova čiji se odbitak zahtijeva.

44 Kad je riječ o trećem aspektu zahtjeva za prethodnu odluku, odnosno načinu na koji treba odrediti poslovne troškove izravno povezane s prihodom od kamata na temelju ugovora o financijskom zajmu poput onog u glavnom postupku, valja podsjetiti da je Sud presudio da država članica koja

rezidentima dodijeli mogućnost odbitka takvih troškova načelno ne može isključiti uzimanje u obzir istih troškova nerezidentima (presuda od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, t. 23.).

45 Proizlazi da se, kad je riječ o uzimanju o obzir tih troškova, nerezidenti načelno moraju tretirati na isti način kao i rezidenti i moraju imati mogućnost odbiti troškove iste vrste kao što su troškovi na čije su odbijanje ovlašteni rezidenti.

46 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi da valja smatrati da poslovne troškove izravno povezane s prihodima ostvarenima u državi članici u kojoj se djelatnost obavlja čine troškovi koji su nastali tom djelatnošću i koji su dakle nužni za njezino obavljanje (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

47 Kad je riječ o isporukama usluga u glavnom postupku, odnosno dodjeli financijskog zajma, valja utvrditi da obavljanje takve usluge nužno dovodi do nastanka poslovnih troškova poput na primjer putnih troškova, troškova smještaja te pravnog ili poreznog savjetovanja, za koje je relativno jednostavno utvrditi izravnu vezu s predmetnim zajmom i dokazati stvarni iznos. Budući da poreznim obveznicima koji imaju ograničenu poreznu obvezu treba omogućiti isti tretman kao i poreznim obveznicima koji imaju neograničenu poreznu obvezu, u pogledu troškova im treba dodijeliti iste mogućnosti odbitka pri čemu trebaju podlijegati istim zahtjevima, među ostalim u pogledu tereta dokazivanja.

48 Potrebno je dodati da obavljanjem te djelatnosti nastaju i troškovi financiranja koji se načelno trebaju smatrati nužnima za obavljanje navedene djelatnosti, ali u odnosu na koje može biti teže dokazati izravnu vezu s određenim financijskim zajmom ili njihov stvarni iznos. Isto vrijedi, kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u točki 39. svojeg mišljenja, i za udio u općim troškovima financijske institucije koji se mogu smatrati nužnima za dodjelu određenog financijskog zajma.

49 Međutim, sama okolnost da je takav dokaz teže podnijeti ne može ovlastiti državu članicu da apsolutno odbije nerezidentima, poreznim obveznicima koji imaju ograničenu poreznu obvezu, odbitak koji odobrava rezidentima, poreznim obveznicima koji imaju neograničenu poreznu obvezu, s obzirom na to da se ne može *a priori* isključiti da je nerezident u mogućnosti dostaviti relevantnu dokaznu dokumentaciju koja bi omogućila poreznoj upravi države članice oporezivanja da na jasan i precizan način provjeri postojanje i prirodu poslovnih troškova čiji se odbitak traži (vidjeti analogne presude od 27 siječnja 2009., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 53., od 26. svibnja 2016., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, t. 55.).

50 Naime, ništa ne sprečava predmetna porezna tijela da zahtijevaju od nerezidenta da podnese dokaze koje ona smatraju nužnima za ocjenu jesu li ispunjeni uvjeti propisani predmetnim zakonodavstvom za odbitak troškova i, posljedično, trebaju li odobriti zatraženi odbitak (vidjeti po analogiji presude od 27. siječnja 2009., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 54., i od 26. svibnja 2016., Kohll et Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, t. 56.).

51 U tim okolnostima treba utvrditi da portugalska vlada nije dostavila nikakav navod o razlozima koji bi se mogli protiviti tomu da nacionalna porezna uprava uzme u obzir dokazne elemente koje dostave financijske institucije nerezidenti.

52 Sud koji je uputio zahtjev, pred kojim se vodi glavni postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će uslijediti, u okviru tog postupka treba utvrditi, s jedne strane, koji su među troškovima koje je prijavio KBC oni koji se mogu smatrati poslovnim troškovima koji su izravno povezani s predmetnom financijskom djelatnošću u smislu nacionalnog zakonodavstva, i, s druge strane, koliki se udio u općim troškovima može smatrati izravno povezanim s tom djelatnošću (vidjeti analognu presudu od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, t. 26.).

53 U tom pogledu potrebno je dodati da, osim ako nacionalno zakonodavstvo ovlašćuje financijske institucije rezidente da radi izračuna nastalih troškova financiranja primijene kamatne stope kao što su one koje navodi sud koji je uputio zahtjev u svojem trećem prethodnom pitanju, taj sud ne može, u situaciji poput one u glavnom postupku, uzeti u obzir te stope.

54 Naime, one predstavljaju samo prosječne stope koje se koriste u okviru međubankarskog financiranja i ne odgovaraju stvarno nastalim troškovima financiranja. Povrh toga, kako proizlazi iz spisa podnesenog Sudu, zajam iz glavnog postupka nije bio financiran isključivo sredstvima pozajmljenima od društva majke KBC-a i drugih banaka, nego i sredstvima koja su deponirali klijenti KBC-a.

55 Slijedom navedenog, uzimajući u obzir sva prethodno navedena razmatranja, na prethodna pitanja valja odgovoriti kako slijedi:

— članku 49. UEZ-a ne protivi se nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se postupak oporezivanja po odbitku primjenjuje na naknadu financijskim institucijama nerezidentima države članice u kojoj se usluge isporučuju, dok naknada plaćena financijskim institucijama rezidentima te države članice ne podliježe takvom porezu po odbitku, pod uvjetom da je primjena na financijske institucije nerezidente poreza po odbitku opravdana važnim razlogom u općem interesu i da ne premašuje ono što je nužno za ostvarenje cilja koji se želi postići;

— članku 49. UEZ-a protivi se nacionalno zakonodavstvo poput onog u glavnom postupku na temelju kojeg se načelno financijskim institucijama nerezidentima oporezuje prihod od kamata ostvaren unutar dotične države članice a da pri tome nemaju mogućnost odbitka poslovnih troškova koji su izravno povezani s predmetnom djelatnošću dok financijske institucije rezidenti imaju takvu mogućnost;

— nacionalni sud treba ocijeniti na temelju svojeg nacionalnog prava, koji se poslovni troškovi mogu smatrati izravno vezanima s predmetnom djelatnošću.

Troškovi

56 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članku 49. UEZ-a ne protivi se nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se postupak oporezivanja po odbitku primjenjuje na naknadu financijskim institucijama nerezidentima države članice u kojoj se usluge isporučuju, dok naknada plaćena financijskim institucijama rezidentima te države članice ne podliježe takvom porezu po odbitku, pod uvjetom da je primjena na financijske institucije nerezidente poreza po odbitku opravdana važnim razlogom u općem interesu i da ne premašuje ono što je nužno za ostvarenje cilja koji se želi postići.

Članku 49. UEZ-a protivi se nacionalno zakonodavstvo poput onog u glavnom postupku na temelju kojeg se načelno financijskim institucijama nerezidentima oporezuje prihod od kamata ostvaren unutar dotične države članice a da pri tome nemaju mogućnost odbitka poslovnih troškova koji su izravno povezani s predmetnom djelatnošću dok financijske institucije rezidenti imaju takvu mogućnost.

Nacionalni sud treba ocijeniti na temelju svojeg nacionalnog prava koji se poslovni troškovi mogu smatrati izravno vezanima s predmetnom djelatnošću.

Potpisi