Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 13. júla 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Článok 56 ZFEÚ — Slobodné poskytovanie služieb — Obmedzenia — Daňová právna úprava — Zdanenie nadobudnutých úrokov — Rozdiel v zaobchádzaní medzi finančnými inštitúciami rezidentmi a finančnými inštitúciami nerezidentmi“

Vo veci C-18/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) z 29. októbra 2014 a doručený Súdnemu dvoru 19. januára 2015, ktorý súvisí s konaním:

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

proti

Fazenda Pública,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia F. Biltgen (spravodajca), A. Borg Barthet, E. Levits a M. Berger,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. januára 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Brisal – Auto Estradas do Litoral SA a KBC Finance Ireland, v zastúpení: J. Lampreia, R. Seabra Moura a F. Antas, advogados,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva a M. Rebelo, splnomocnení zástupcovia,

— belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux, N. Zimmer a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,

— dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning a M. Wolff, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: portugalčina.

— Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a P. Guerra e Andrade, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 17. marca 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 56 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú na jednej strane Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (ďalej len „Brisal“), so sídlom v Portugalsku, a KBC Finance Ireland (ďalej len „KBC“), banková inštitúcia so sídlom v Írsku, a na strane druhej Fazenda Pública (Štátna pokladnica, Portugalsko), ktorý sa týka výpočtu dane z príjmu právnických osôb (ďalej len „daň z príjmu právnických osôb“), týkajúcej sa príjmu z úrokov, ktoré získala KBC, a zrážky tejto dane pri zdroji.

Právny rámec

Portugalské právo

3 Podľa článku 4 ods. 2 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (zákonník o dani z príjmu právnických osôb), schváleného prostredníctvom Decreto-Lei n.º 442-B/88 (zákonný dekrét č. 442-B/88), z 30. novembra 1988 (*Diário da República* I, séria I-A, č. 277, z 30. novembra 1988), v jeho znení vyplývajúcom z Decreto-Lei č. 211/2005 (zákonný dekrét č. 211/2005) zo 7. decembra 2005 (*Diário da República* I, séria IA, č. 234, zo 7. decembra 2005) (ďalej len „CIRC“), právnické osoby a ostatné subjekty, ktoré nemajú svoje sídlo ani ústredie riadenia na portugalskom území, podliehajú dani z príjmu právnických osôb, iba pokiaľ ide o príjmy získané na tomto území. Medzi tieto príjmy patria podľa článku 4 ods. 3 písm. c) CIRC úroky platené dlžníkmi, ktorí sú rezidentmi, majú sídlo alebo ústredie na portugalskom území alebo ktorých platby možno pripočítať stálym prevádzkarniam so sídlom v tomto štáte.

4 Pri absencii dohody o zamedzení dvojitého zdanenia sú takéto príjmy pri uplatnení článku 80 ods. 2 písm. c) CIRC v zásade zdaňované sadzbou 20 % a zdaniteľný základ predstavujú hrubé príjmy dosiahnuté v Portugalsku. Daň z príjmu právnických osôb sa podľa článku 88 ods. 1 písm. c), článku 88 ods. 3 písm. b) ako aj článku 88 ods. 5 CIRC vyberá zrážkou pri zdroji, ktorá je konečná.

5 Príjmy z úrokov získaných finančnými inštitúciami rezidentmi sa podľa článku 80 ods. 1 CIRC zdaňujú sadzbou 25 %. Zdaniteľný základ však predstavuje iba čistá suma získaných úrokov. Okrem toho podľa článku 90 ods. 1 písm. a) CIRC, daň z príjmu právnických osôb sa, pokiaľ ide o finančné inštitúcie, nevyberá zrážkou pri zdroji.

Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Portugalskou republikou a Írskom

6 Článok 11 Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (dohoda medzi Portugalskou republikou a Írskom o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti dane z príjmu), uzavretá v Dubline 1. júna 1993 (*Diário da República* I, séria I-A, č. 144, z 24. júna 1994, s. 3310), uvádza:

„1. – Úroky pochádzajúce z jedného zmluvného štátu a vyplatené rezidentovi druhého zmluvného štátu podliehajú dani v tomto druhom štáte.

2 – Tieto úroky môžu byť tiež zdanené v zmluvnom štáte, z ktorého pochádzajú, a v súlade s právnou úpravou tohto štátu, ak je však ich skutočným príjemcom osoba, ktorá prijíma tieto úroky, takto stanovená daň neprekročí 15 % hrubej sumy týchto úrokov.

Príslušné orgány zmluvných štátov stanovia spoločnou dohodou spôsob uplatňovania tohto limitu.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Dňa 30. septembra 2004 Brisal uzavrela zmluvu o vonkajšom financovaní, nazvanú „Loan, Bond and Guarantee Facilities“, na sumu 262 726 055 eur s cieľom zabezpečiť rozvoj všetkých činností patriacich do koncesnej zmluvy uzavretej predtým s portugalským štátom. Táto zmluva o vonkajšom financovaní bola uzavretá so syndikátom bánk, z ktorých niektoré mali sídlo len na portugalskom území.

8 Dňa 29. marca 2005 sa syndikát prostredníctvom právneho inštitútu postúpenia zmluvného postavenia rozšíril o ďalšie finančné subjekty vrátane banky KBC.

9 Pokiaľ ide o časť zmluvy, ktorá sa týkala banky KBC, Brisal zrazila pri zdroji a vyplatila portugalskému štátu ako daň z príjmu právnických osôb sumu 59 386 eur. Táto suma bola vypočítaná v závislosti od úrokov dlžných banke KBC od septembra 2005 do septembra 2007, ktorá dosahovala 350 806,07 eura.

10 Dňa 28. septembra 2007 Brisal a KBC podali sťažnosť proti tomuto zdaneniu na príslušnom daňovom úrade z dôvodu, že uvedené zdanenie odporuje článku 56 ZFEÚ.

11 Keďže táto sťažnosť bola zamietnutá, Brisal a KBC sa obrátili na Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Správny a daňový súd Sintra, Portugalsko) so žalobou, ktorá bola tiež zamietnutá. Tento súd zastával názor, že z rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), vyplýva, že skutočnosť, že vnútroštátny zákonodarca stanovil rozdiel v zaobchádzaní medzi spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi vzhľadom na povinnosť zrážky dane z príjmu pri zdroji, nepredstavuje sama osebe porušenie zásady slobodného poskytovania služieb, pretože tieto dve kategórie spoločností sa nenachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Okrem toho uvedený súd dodal, že Súdny dvor už zamietol žalobu o nesplnenie povinnosti, ktorú proti Portugalskej republike podala Európska komisia, ktorá bola založená na rovnakých dôvodoch, ako sú dôvody, ktoré uvádzajú Brisal a KBC v rámci konania vo veci samej.

12 Na podporu odvolania podaného na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko), Brisal a KBC uvádzajú, že úroky, ktoré získajú v Portugalsku finančné inštitúcie nerezidenti, sú predmetom zrážkovej dane s konečnou sadzbou 20 %, alebo nižšou sadzbou v prípade uplatnenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá sa uplatňuje na hrubý výnos, zatiaľ čo úroky získané finančnými inštitúciami rezidentmi, ktoré nepodliehajú zrážkovej dani, sú zdaňované z čistej hodnoty sadzbou 25 %. Finančné inštitúcie nerezidenti tak podliehajú ťažšiemu daňovému bremenu než finančné inštitúcie rezidenti, čo odporuje slobodnému poskytovaniu služieb a voľnému pohybu kapitálu, ktoré v uvedenom poradí stanovujú články 56 a 63 ZFEÚ.

13 Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) poznamenáva, že konanie vo veci samej sa týka slobodného poskytovania služieb a že reštriktívne účinky na voľný pohyb kapitálu, ako aj na slobodu platieb sú iba priamym a prirodzeným dôsledkom prípadných obmedzení slobodného poskytovania služieb. Treba teda skúmať iba to, či je článok 80 ods. 2 písm. c) CIRC v súlade s článkom 56 ZFEÚ, tak ako ho vykladá Súdny dvor najmä vo svojich rozsudkoch z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340); z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), a z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Podľa názoru tohto súdu nie je pre rozhodnutie v tejto veci potrebné odkazovať na rozsudok z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ale skôr na rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Hoci by však logiku, z ktorej vychádza posledný uvedený rozsudok, bolo možné považovať za podobnú logike vo veci samej, Súdny dvor sa výslovne nevyjadril k zdaneniu cezhraničných platieb úrokov týkajúcich sa finančných inštitúcií.

15 Zostáva teda otvorená otázka, či sa finančné inštitúcie rezidenti a finančné inštitúcie nerezidenti nachádzajú v porovnateľnej situácii a či predmetné zdanenie má zohľadňovať, tak pre jedny, ako aj pre druhé, náklady financovania poskytnutých úverov, alebo náklady priamo spojené s vykonávanou hospodárskou činnosťou, ako aj v prípade kladnej odpovede, aká odchýlka umožňuje prijať záver, že inštitúcie nerezidenti sa skutočne nachádzajú v znevýhodnenej situácii v porovnaní s inštitúciami rezidentmi. Táto problematika tiež nebola vyriešená v rozsudku zo 17. júna 2010, Komisia/Portugalsko (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Za týchto podmienok Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 56 ZFEÚ vnútroštátnej daňovej právnej úprave, ktorá ustanovuje, že nerezidentské finančné subjekty na portugalskom území podliehajú dani z úrokových výnosov prijatých na tomto území prostredníctvom zrážkovej dane s konečnou sadzbou 20 % (alebo v nižšej sadzbe v prípade, že existuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia), ktorá sa uplatňuje na hrubý výnos bez možnosti odpočítania prevádzkových nákladov priamo spojených s vykonávanou finančnou činnosťou, zatiaľ čo úroky získané rezidentskými finančnými subjektmi sú zahrnuté do celkového zdaniteľného príjmu s odpočítaním nákladov spojených s vykonávanou činnosťou, ak sa stanoví zisk na účely zdanenia daňou z príjmu právnických osôb tak, že sa uplatňuje všeobecná sadzba 25 % na čisté úrokové výnosy?

2. Vzniká táto námietka tiež vtedy, ak sa zistí, že základ dane rezidentských finančných subjektov po odpočítaní finančných nákladov spojených s úrokovými výnosmi alebo nákladmi, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s takýmito výnosmi, podlieha alebo môže podliehať vyššej dani, akou je daň, ktorú nerezidentské subjekty platia zrážkou z hrubého výnosu?

3. Je v tejto súvislosti možné preskúmať finančné náklady spojené s poskytnutými úvermi alebo náklady, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť so získanými úrokovými výnosmi prostredníctvom údajov, ktoré poskytol EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) a LIBOR (London Interbank Offered Rate), a ktoré predstavujú priemerné úrokové sadzby uplatňované na medzibankové financovanie používané bankami na vykonávanie svojich činností?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Na úvod treba konštatovať, že vzhľadom na okolnosť, že k vzniku skutkových okolností vo veci samej došlo pred 1. decembrom 2009, teda pred nadobudnutím účinnosti Zmluvy o FEÚ, výklad, ktorý žiada vnútroštátny súd treba považovať za výklad, ktorý sa týka článku 49 ES, a nie článku 56 ZFEÚ.

18 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa na jednej strane má článok 49 ES vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá zdaňuje finančné inštitúcie nerezidentov prostredníctvom zrážkovej dane z príjmu získaného v krajine z úrokových výnosov bez možnosti odpočítania prevádzkových nákladov, hoci finančné inštitúcie rezidenti nepodliehajú takejto zrážke dane pri zdroji a môžu si odpočítať prevádzkové náklady priamo spojené s vykonávanou finančnou činnosťou, a na druhej strane, ako treba určiť tieto náklady.

19 S cieľom odpovedať na tieto otázky treba najprv preskúmať, či článok 49 ES bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zrážka dane pri zdroji uplatní na príjmy finančných inštitúcií nerezidentov, hoci príjmy vyplatené finančným inštitúciám rezidentom nepodliehajú takejto zrážke. V nadväznosti na to treba určiť, či okolnosť, že prvé uvedené na rozdiel od druhých uvedených si nemôžu odpočítať prevádzkové náklady priamo spojené s predmetnou finančnou činnosťou, predstavuje obmedzenie v zmysle tohto ustanovenia a v prípade kladnej odpovede, či takéto obmedzenie možno odôvodniť. Nakoniec je potrebné spresniť, či priemerné sadzby úrokov, aké sú uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, možno považovať za prevádzkové náklady priamo spojené s predmetnou finančnou činnosťou.

20 Pokiaľ ide o prvý z týchto aspektov, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že samotný vnútroštátny súd zastáva názor, že rozdiel v zaobchádzaní vo veci samej nevyplýva ani tak z uplatnenia dvoch rozdielnych techník zdanenia, ako z odmietnutia poskytnúť finančným inštitúciám nerezidentom možnosť odpočítať si prevádzkové náklady, hoci finančné inštitúcie rezidenti majú takúto možnosť. Navyše spis predložený Súdnemu dvoru neobsahuje žiadny iný údaj spájajúci sa s prvým aspektom návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

21 Za týchto okolností stačí pripomenúť, ako to poznamenala generálna advokátka v bode 22 svojich návrhov, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že uplatnenie zrážkovej dane na poskytovateľov služieb nerezidentov ako techniky zdanenia, aj keď poskytovatelia služieb rezidenti takejto zrážke pri zdroji nepodliehajú, hoci predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ako je napríklad potreba zabezpečiť účinnosť vymáhania dane (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 35, a z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39).

22 Preto článok 49 ES treba vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej postup zrážky dane pri zdroji sa uplatňuje na príjmy finančných inštitúcií nerezidentov v členskom štáte, v ktorom sa poskytli služby, hoci príjmy vyplatené finančným inštitúciám rezidentom tohto členského štátu nepodliehajú takejto zrážke dane pri zdroji, pod podmienkou, že uplatnenie zrážky dane pri zdroji na finančné inštitúcie nerezidentov je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

23 Čo sa týka druhého aspektu návrhu na začatie prejudiciálneho konania, treba pripomenúť, že Súdny dvor už pokiaľ ide o zohľadnenie prevádzkových nákladov priamo súvisiacich s vykonávanou činnosťou, rozhodol, že poskytovatelia rezidenti a poskytovatelia nerezidenti sa nachádzajú v porovnateľnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, bod 27; zo 6. júla 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, bod 20, a z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23).

24 Súdny dvor z toho vyvodil, že článku 49 ES odporuje vnútroštátna daňová právna úprava, ktorá ako všeobecné pravidlo zohľadňuje pri zdaňovaní nerezidentov hrubé príjmy bez odpočítania prevádzkových nákladov, hoci u rezidentov sa zdaňujú čisté príjmy po odpočítaní týchto nákladov (rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, body 29 a 55; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 42, a z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23).

25 V prejednávanom prípade a vzhľadom na tvrdenie, ktoré uvádza najmä Portugalská republika, podľa ktorého by sa s poskytovaním služieb vykonávaných finančnými inštitúciami malo vzhľadom na zásadu slobodného poskytovania služieb uvedenú v článku 49 ES zo zásady zaobchádzať inak než s poskytovaním služieb v iných oblastiach činnosti, pretože je nemožné stanoviť akékoľvek charakteristické spojenie medzi znášanými nákladmi a príjmami z prijatých úrokov, sa vnútroštátny súd pýta, či judikatúru citovanú v predchádzajúcom bode možno prebrať na konanie vo veci samej.

26 V tejto súvislosti treba spresniť, že Súdny dvor nestanovil rozdiel medzi rozličnými kategóriami poskytovania služieb. Okrem toho článok 49 ES v spojení s článkom 50 ES sa týka bez rozdielu všetkých kategórií poskytovania služieb vymenovaných v tomto poslednom uvedenom ustanovení. Iba článok 51 ods. 2 ES uvádza, že liberalizácia bankových a poisťovacích služieb spojená s voľným pohybom kapitálu sa uskutoční v súlade s liberalizáciou pohybu kapitálu. Ustanovenia Zmluvy o ES týkajúce sa voľného pohybu kapitálu teda neobsahujú žiadny údaj, ktorý by nasvedčoval téze, podľa ktorej s bankovými službami treba zaobchádzať odlišne v porovnaní s inými poskytovaniami služieb z dôvodu skutočnosti, že je nemožné stanoviť akékoľvek charakteristické spojenie medzi znášanými nákladmi a príjmami z prijatých úrokov.

27 Preto s poskytovaním služieb uskutočnených finančnými inštitúciami nemožno vzhľadom na zásadu slobodného poskytovania služieb uvedenú v článku 49 ES zaobchádzať inak než s poskytovaním služieb v iných oblastiach činnosti.

28 Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej sú finančné inštitúcie nerezidenti zdaňované z príjmov z úrokov prijatých v dotknutom členskom štáte bez toho, aby im bola poskytnutá možnosť odpočítať si prevádzkové náklady priamo spojené s predmetnou činnosťou, hoci takáto možnosť je priznaná finančným inštitúciám rezidentom, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade zakázané článkom 49 ES.

29 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, obmedzenie slobodného poskytovania služieb sa môže pripustiť iba vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade je však potrebné, aby bolo uplatnenie tohto obmedzenia vhodné na zabezpečenie realizácie sledovaného cieľa a aby neprekračovalo rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 36).

30 Treba teda overiť, či obmedzenie, ako je obmedzenie vo veci samej, môže byť platne odôvodnené dôvodmi uvádzanými v danom prípade.

31 V tejto súvislosti na jednej strane z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že odôvodnenie uvádzané pred vnútroštátnym súdom vychádza z toho, že na finančné inštitúcie nerezidentov sa uplatňuje sadzba zdanenia, ktorá je výhodnejšia, než je sadzba uplatňovaná na finančné inštitúcie rezidentov.

32 Súdny dvor však opakovane rozhodol, že znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie odporujúce základnej slobode nemožno považovať za zlučiteľné s právom Únie z dôvodu prípadnej existencie iných daňových výhod (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 41, ako aj z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 31).

33 Z toho vyplýva, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ako je obmedzenie vo veci samej, nemôže byť odôvodnené okolnosťou, že finančné inštitúcie nerezidenti podliehajú nižšej sadzbe zdanenia ako finančné inštitúcie rezidenti.

34 Na druhej strane v rámci konania pred Súdnym dvorom Portugalská republika uvádzala, že právna úprava vo veci samej je odôvodnená požiadavkou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, vôľou predísť v danom prípade dvojitému odpočítavaniu prevádzkových nákladov a potrebou zabezpečiť účinné vymáhanie dane.

35 Pokiaľ ide po prvé o vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, treba pripomenúť, že Súdny dvor uznal, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavuje legitímny cieľ a že pri neexistencii zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení prijatých Európskou úniou si členské štáty ponechávajú právomoc, aby dohovormi alebo jednostranne vymedzili kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudok z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 42).

36 Z judikatúry Súdneho dvora však tiež vyplýva, že pokiaľ členské štáty využívajú túto slobodu a v rámci dvojstranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia stanovujú hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci, sú povinné dodržiavať zásadu rovnosti zaobchádzania a slobody pohybu zaručené primárnym právom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 37).

37 Ako to poznamenala generálna advokátka v bodoch 59 až 62 svojich návrhov, v prejednávanej veci neexistuje žiadny údaj, ktorý by vysvetľoval, ako by si rozdelenie daňovej právomoci vyžadovalo, aby sa s finančnými inštitúciami nerezidentmi, pokiaľ ide o odpočítanie prevádzkových nákladov priamo spojených s ich príjmami zdaniteľnými v tomto členskom štáte, malo zaobchádzať menej priaznivo než s finančnými inštitúciami rezidentmi.

38 Po druhé, pokiaľ ide o vôľu zamedziť dvojitému odpočítavaniu prevádzkových nákladov, ktorá môže byť spojená s bojom proti daňovým podvodom, stačí poznamenať, že tým, že sa bez ďalšieho spresnenia obmedzuje na poukazovanie na prípadnú existenciu nebezpečenstva, že predmetné náklady by mohli byť po druhýkrát odpočítané v členskom štáte bydliska poskytovateľa služieb bez uvedenia toho, ako by vykonanie ustanovení smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, 2004, s. 30), účinnej v čase vzniku skutkových okolností vo veci samej, neumožnilo predísť tomuto nebezpečenstvu, Portugalská republika neumožňuje Súdnemu dvoru dokonca ani posúdiť rozsah tohto tvrdenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 52).

39 Po tretie, pokiaľ ide o potrebu zabezpečiť účinnosť vymáhania dane, treba pripomenúť, že hoci Súdny dvor už rozhodol, že takýto cieľ predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb (pozri najmä rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, body 35 a 36, ako aj z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39), vyžaduje sa ešte, aby uplatnenie tohto obmedzenia bolo spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 36).

40 Pokiaľ ide o také obmedzenie, aké je vo veci samej, treba konštatovať, že toto nie je potrebné na zabezpečenie účinnosti vyberania dane z príjmu právnických osôb.

41 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 70 až 72 svojich návrhov, treba hneď na úvod zdôrazniť, že tvrdenie, ktoré uvádza Portugalská republika, podľa ktorého by poskytnutie možnosti odpočítať si prevádzkové náklady priamo spojené s poskytovaním služieb vykonávaným na území tohto členského štátu pre osoby s obmedzenou daňovou povinnosťou, vytvorilo administratívne bremeno pre vnútroštátne daňové orgány, platí rovnako *mutatis mutandis* pre osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

42 V nadväznosti na to dodatočné administratívne bremeno, ktoré by prípadne prislúchalo príjemcovi služby, ak by mal zohľadniť prevádzkové náklady, pri ktorých poskytovateľ uplatňuje odpočítanie, by existovalo iba v systéme, ktorý stanovuje, že toto odpočítanie sa má vykonať predtým, než sa uplatní zrážka dane pri zdroji, a možno sa mu teda vyhnúť, ak poskytovateľ môže uplatniť svoje právo na odpočítanie priamo u daňovej správy po vybratí dane z príjmu právnických osôb. V takom prípade sa právo na odpočet materializuje formou vrátenia zlomku dane zrazenej pri zdroji.

43 Nakoniec prislúcha poskytovateľovi služieb, aby rozhodol, či považuje za vhodné investovať zdroje do vyhotovenia a prekladu dokumentov určených na preukázanie pravosti a skutočnej výšky prevádzkových nákladov, ktorých odpočítanie žiada.

44 Pokiaľ ide o tretí aspekt návrhu na začatie prejudiciálneho konania, a to spôsob, akým treba určiť prevádzkové náklady priamo spojené s príjmami z úrokov zo zmluvy o finančnom úvere, ako je zmluva vo veci samej, treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že členský štát, ktorý priznáva rezidentom možnosť odpočítať si také náklady, nemôže v zásade vylúčiť zohľadnenie tých istých nákladov v prípade nerezidentov (rozsudok z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23).

45 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o zohľadnenie uvedených nákladov, s nerezidentmi sa má v zásade zaobchádzať rovnako ako s rezidentmi a majú mať možnosť odpočítať si náklady rovnakej povahy, ako sú náklady, ktoré si môžu odpočítať rezidenti.

46 Okrem iného z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pod prevádzkovými nákladmi priamo spojenými s príjmami dosiahnutými v členskom štáte, kde sa vykonáva činnosť, treba rozumieť výdavky, ktoré vznikli v dôsledku tejto činnosti, a sú teda potrebné na jej výkon (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 30 a citovanú judikatúru).

47 Pokiaľ ide o poskytovanie služieb vo veci samej, teda poskytnutie finančného úveru, treba konštatovať, že vykonanie takého plnenia nevyhnutne so sebou prináša prevádzkové náklady, ako sú napríklad cestovné náklady, ubytovacie náklady, ako aj právne alebo daňové poradenstvo, pri ktorých je pomerne ľahké určiť priame spojenie s predmetným úverom, ako aj preukázať skutočnú sumu. Pretože osoby s obmedzenou daňovou povinnosťou majú mať možnosť využívať rovnaké zaobchádzanie ako osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou, musia sa im poskytnúť, pokiaľ ide o tieto náklady, rovnaké možnosti odpočítania podriadené rovnakým požiadavkám, najmä pokiaľ ide o dôkazné bremeno.

48 Treba dodať, že výkon tejto činnosti so sebou prináša tiež náklady financovania, ktoré v zásade treba považovať za potrebné na výkon uvedenej činnosti, pri ktorých ale môže byť zložitejšie preukázať priame spojenie s určitým finančným úverom alebo skutočnú sumu. Rovnaká poznámka platí, ako to uviedla generálna advokátka v bode 39 svojich návrhov, pokiaľ ide o zlomok všeobecných nákladov finančnej inštitúcie, ktorý možno považovať za nevyhnutný na poskytnutie určitého finančného úveru.

49 Napriek tomu samotná okolnosť, že tento dôkaz sa dá ťažšie predložiť, nemôže členskému štátu umožniť, aby absolútnym spôsobom odmietol nerezidentom, osobám s obmedzenou daňovou povinnosťou, odpočítanie, ktoré priznáva rezidentom, osobám s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pretože nemožno *a priori* vylúčiť, že rezident by bol schopný predložiť relevantné dôkazy umožňujúce daňovým orgánom členského štátu zdanenia jasne a presne overiť pravosť a povahu prevádzkových nákladov, odpočítanie ktorých sa žiada (pozri analogicky rozsudky z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 53, ako aj z 26. mája 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 55).

50 Dotknutým daňovým orgánom totiž nič nebráni v tom, aby od nerezidenta vyžadovali dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či sú splnené podmienky pre odpočítanie nákladov stanovené predmetnou právnou úpravou, a či v dôsledku toho treba priznať požadované odpočítanie alebo nie (pozri analogicky rozsudky z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 54, ako aj z 26. mája 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 56).

51 V tomto kontexte treba konštatovať, že portugalská vláda nepredložila žiadny údaj o dôvodoch, ktoré by mohli brániť tomu, aby vnútroštátne daňové orgány zohľadnili dôkazy predložené finančnými inštitúciami nerezidentmi.

52 Vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor vo veci samej predložený a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, prislúcha, aby v jeho rámci stanovil, ktoré z deklarovaných prevádzkových nákladov banky KBC možno považovať za prevádzkové náklady priamo súvisiace s predmetnou finančnou činnosťou

v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy a, na druhej strane, aký zlomok všeobecných nákladov možno považovať za priamo spojený s touto činnosťou (pozri analogicky rozsudok z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 26).

53 V tejto súvislosti treba dodať, že pokiaľ vnútroštátna právna úprava neumožňuje finančným inštitúciám rezidentom uplatniť pre výpočet vzniknutých nákladov financovania úrokové sadzby, ako sú úrokové sadzby uvedené v tretej prejudiciálnej otázke, tento súd nemôže v situácii, aká je vo veci samej, zohľadniť tieto sadzby.

54 Tieto sadzby totiž predstavujú len priemerné sadzby používané v rámci medzibankového financovania a nezodpovedajú skutočne znášaným nákladom na financovanie. Navyše ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, úver vo veci samej nebol financovaný výlučne z prostriedkov požičaných od materskej spoločnosti banky KBC a iných bánk, ale aj z prostriedkov vložených klientmi banky KBC.

55 Vzhľadom na vyššie uvedené, je potrebné odpovedať na položené otázky tak, že:

— článok 49 ES nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej postup zrážky dane pri zdroji sa uplatňuje na príjmy finančných inštitúcií nerezidentov v členskom štáte, v ktorom sa poskytli služby, hoci príjmy vyplatené finančným inštitúciám rezidentom tohto členského štátu nepodliehajú takejto zrážke dane pri zdroji, pod podmienkou, že uplatnenie zrážky dane pri zdroji na finančné inštitúcie nerezidentov je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa,

— článku 49 ES odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej sú finančné inštitúcie nerezidenti spravidla zdaňované z príjmov z úrokov prijatých v dotknutom členskom štáte bez toho, aby im bola poskytnutá možnosť odpočítať si prevádzkové náklady priamo spojené s predmetnou činnosťou, hoci takáto možnosť je priznaná finančným inštitúciám rezidentom,

— vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby na základe svojho vnútroštátneho práva posúdil, aké prevádzkové náklady možno považovať za priamo spojené s predmetnou činnosťou.

O trovách

56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 49 ES nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej postup zrážky dane pri zdroji sa uplatňuje na príjmy finančných inštitúcií nerezidentov v členskom štáte, v ktorom sa poskytli služby, hoci príjmy vyplatené finančným inštitúciám rezidentom tohto členského štátu nepodliehajú takejto zrážke dane pri zdroji, pod podmienkou, že uplatnenie zrážky dane pri zdroji na finančné inštitúcie nerezidentov je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

Článku 49 ES odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej sú finančné inštitúcie nerezidenti spravidla zdaňované z príjmov z úrokov prijatých v dotknutom členskom štáte bez toho, aby im bola poskytnutá možnosť odpočítať si prevádzkové náklady priamo spojené s predmetnou činnosťou, hoci takáto možnosť je priznaná finančným inštitúciám rezidentom.

Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby na základe svojho vnútroštátneho práva posúdil, aké prevádzkové náklady možno považovať za priamo spojené s predmetnou činnosťou.

Podpisy