Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 13. julija 2016*

„Predhodno odločanje — Člen 56 PDEU — Svoboda opravljanja storitev — Omejitve — Davčna zakonodaja — Obdavčitev prejetih obresti — Različno obravnavanje finančnih institucij rezidentk in finančnih institucij nerezidentk“

V zadevi C-18/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) z odločbo z dne 29. oktobra 2014, ki je na Sodišče prispela 19. januarja 2015, v postopku

**Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,**

**KBC Finance Ireland**

proti

**Fazenda Pública,**

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, F. Biltgen (poročevalec), A. Borg Barthet, E. Levits, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. januarja 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

— za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva in M. Rebelo, agenti,

— za belgijsko vlado J. C. Halleux, N. Zimmer in M. Jacobs, agenti,

— za dansko vlado C. Thorning in M. Wolff, agenta,

— za Evropsko komisijo W. Roels in P. Guerra e Andrade, agenta,

* Jezik postopka: portugalščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 17. marca 2016

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbama Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (v nadaljevanju: Brisal) s sedežem na Portugalskem in KBC Finance Ireland (v nadaljevanju: KBC), bančno ustanovo s sedežem na Irskem, na eni strani ter Fazenda Pública (finančna uprava, Portugalska) na drugi zaradi izračuna davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: IRC) v zvezi z dohodki iz obresti, ki jih je prejela družba KBC, in zaradi odtegnitve tega davka pri viru.

## Pravni okvir

*Portugalsko pravo*

3 V skladu s členom 4(2) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (zakonik o davku od dohodkov pravnih oseb), ki je bil potrjen z Decreto-Lei n.º 442-B/88 (uredba-zakon št. 442-B/88) z dne 30. novembra 1988 (*Diário da República* I, serija I-A, št. 277 z dne 30. novembra 1988), v različici, ki izhaja iz Decreto-Lei nº 211/2005 (uredba-zakon št. 211/2005) z dne 7. decembra 2005 (*Diário da República* I, serija IA, št. 234, z dne 7. decembra 2005) (v nadaljevanju: CIRC), so pravne osebe in drugi subjekti, ki nimajo niti sedeža niti dejanske uprave na portugalskem ozemlju, obdavčene z IRC le za dohodke, prejete na tem ozemlju. V skladu s členom 4(3)(c) CIRC se med zadevne dohodke uvrščajo obresti, ki jih plačajo dolžniki, ki živijo na portugalskem ozemlju oziroma imajo tam svoj sedež ali dejansko upravo ali katerih plačilo se lahko pripiše stalni poslovni enoti v tej državi.

4 Če ni sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, so taki dohodki v skladu s členom 80(2)(c) CIRC načeloma obdavčeni po 20-odstotni stopnji, davčna osnova pa sestoji iz bruto dohodkov, prejetih na Portugalskem. IRC se v skladu z določbami člena 88(1)(c), 88(3)(b) in 88(5) CIRC pobere z dokončno odtegnitvijo pri viru.

5 Dohodki finančnih institucij rezidentk od prejetih obresti so v skladu s členom 80(1) CIRC obdavčeni po 25-odstotni stopnji. Vendar pa davčna osnova sestoji le iz neto zneskov prejetih obresti. Poleg tega se IRC v skladu s členom 90(1)(a) CIRC, kar zadeva te finančne institucije, ne pobere z odtegnitvijo pri viru.

*Sporazum o dvojnem obdavčevanju med Portugalsko republiko in Irsko*

6 Člen 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 (sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja in o preprečevanju izogibanja davkom od dohodkov pravnih oseb), ki je bil sklenjen 1. junija 1993 v Dublinu (*Diário da República* I, serija IA, št. 144, z dne 24. junija 1994, str. 3310), določa:

„1. Obresti, prejete v eni državi pogodbenici in izplačane rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.

2. Te obresti se torej lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, v kateri so nastale, v skladu z zakonodajo te države, vendar če je oseba, ki te obresti prejme, njihov dejanski prejemnik, tako določeni davek ne sme presegati 15 % bruto zneska teh obresti.

Pristojni organi držav pogodbenic bodo s skupnim sporazumom določili način uporabe te omejitve.

[…]“

## Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Družba Brisal je 30. septembra 2004 sklenila pogodbo o zunanjem financiranju, imenovano *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, v znesku 262.726.055 EUR za zagotovitev razvoja vseh dejavnosti iz koncesijske pogodbe, ki jo je pred tem sklenila s portugalsko državo. Ta pogodba o zunanjem financiranju je bila sklenjena s konzorcijem bank, od katerih so le nekatere imele sedež na portugalskem ozemlju.

8 V ta konzorcij so se 29. marca 2005 s prenosom pogodbe vključile druge finančne institucije, med katerimi je bila tudi družba KBC.

9 Kar zadeva del pogodbe v zvezi z družbo KBC, je družba Brisal iz naslova IRC pri viru odtegnila znesek v višini 59.386 EUR in ga plačala portugalski državi. Ta znesek je izračunala glede na obresti, ki jih je družbi KBC dolgovala med septembrom 2005 in septembrom 2007 in ki so znašale 350.806,07 EUR.

10 Družbi Brisal in KBC sta 28. septembra 2007 pri pristojnem davčnem uradu zoper to obdavčitev vložili upravno pritožbo, ker naj bi bila navedena obdavčitev v nasprotju s členom 56 PDEU.

11 Ker je bila ta pritožba zavrnjena, sta družbi Brisal in KBC zadevo predložili Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (sodišče za upravne in davčne zadeve v Sintri, Portugalska), ki je njuno tožbo prav tako zavrnilo. To sodišče je menilo, da iz sodbe z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) izhaja, da dejstvo, da je z neko nacionalno zakonodajo glede obveznosti odtegnitve davka na dohodek pri viru določeno različno obravnavanje družb rezidentk in družb nerezidentk, še ne pomeni kršitve načela svobodnega opravljanja storitev, saj ti kategoriji družb nista v objektivno primerljivem položaju. Poleg tega je navedeno sodišče menilo, da je Sodišče že zvrnilo tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je Evropska komisija vložila proti Portugalski republiki in ki je temeljila na enakih razlogih, kot jih družbi Brisal in KBC navajata v okviru spora o glavni stvari.

12 Družbi Brisal in KBC v utemeljitev pritožbe pred Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) trdita, da so obresti, ki jih na Portugalskem prejmejo finančne institucije nerezidentke, predmet obdavčitve pri viru po 20-odstotni stopnji ali – če se uporabi sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja – po nižji stopnji, in sicer stopnji, ki velja za bruto dohodke, obresti, ki jih prejmejo finančne institucije rezidentke, ki niso predmet obdavčitve pri viru, pa se obdavčijo glede na njihovo neto vrednost po 25-odstotni stopnji. Finančne institucije nerezidentke naj bi bile tako davčno bolj obremenjene kot finančne institucije rezidentke, kar naj bi bilo v nasprotju s svobodo opravljanja storitev in prostim pretokom kapitala iz členov 56 PDEU in 63 PDEU.

13 Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) trdi, da se spor o glavni stvari nanaša na svobodo opravljanja storitev ter da so omejevalni učinki na prosti pretok kapitala in svobodo plačil le neposredna in logična posledica morebitnih omejitev svobode opravljanja storitev. Zato naj bi bilo treba ugotoviti le, ali je člen 80(2)(c) CIRC v skladu s členom 56 PDEU, kakor ga razlaga Sodišče zlasti v sodbah z dne 12. junija 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), in z dne 15. februarja 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 To sodišče meni, da je za odločitev v tej zadevi namesto sodbo z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) treba upoštevati sodbo z dne 12. junija 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Vendar pa naj se Sodišče – čeprav bi se lahko za razlogovanje, podano v utemeljitev zadnje navedene sodbe, štelo, da je podobno temu iz postopka v glavni stvari – ne bi izrecno izreklo o obdavčitvi čezmejnih plačil obresti, v katere so vključene finančne institucije.

15 Ostaja torej vprašanje, ali so finančne institucije rezidentke in finančne institucije nerezidentke v primerljivem položaju in ali bi bilo treba pri zadevni obdavčitvi tako za prve kot za druge upoštevati stroške financiranja odobrenih posojil ali stroške, ki so neposredno povezani z njihovo ekonomsko dejavnostjo, ter – če je odgovor pritrdilen – kolikšna mora biti razlika, da se lahko ugotovi, da se finančne institucije nerezidentke obravnavajo manj ugodno od finančnih institucij rezidentk. Ta problem naj ne bi bil obravnavan niti v sodbi z dne 17. junija 2010, Komisija/Portugalska (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 56 PDEU nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, v skladu s katero za finančne institucije, ki niso rezidentke na portugalskem ozemlju, velja davek od dohodkov iz obresti, pridobljenih na tem ozemlju, ki se pobere z davčnim odtegljajem po 20-odstotni dokončni stopnji (ali po nižji stopnji, če obstaja konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja) od bruto dohodka brez možnosti odbitka poslovnih stroškov, ki so neposredno povezani s finančno dejavnostjo, ki jo opravljajo, medtem ko se obresti, ki jih dobijo finančne institucije rezidentke, vključijo v skupni obdavčljivi dohodek, pri čemer se ob določitvi dobička za namene obdavčitve z [IRC] odbijejo stroški, povezani z dejavnostjo, ki jo opravljajo, tako da se uporabi splošna 25-odstotna stopnja na neto dohodek iz obresti?

2. Ali to nasprotovanje obstaja, tudi če se izkaže, da se od davčne osnove finančnih institucij rezidentk po odbitku stroškov financiranja, povezanih z dohodki iz obresti, ali odbitku stroškov, ki so v neposredni ekonomski zvezi s temi dohodki, pobere ali lahko pobere davek, ki je višji od davka, ki se ga z davčnim odtegljajem pobere od bruto dohodkov institucij nerezidentk?

3. Ali je za to mogoče stroške financiranja, povezane z odobrenimi posojili, ali stroške, ki so v neposredni ekonomski zvezi s pridobljenimi dohodki iz obresti, dokazati s podatki EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) in LIBOR (London Interbank Offered Rate), ki sta povprečni obrestni meri, ki se uporabljata za medbančno financiranje in ki ju banke uporabljajo pri opravljanju svoje dejavnosti?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

17 Najprej je treba ugotoviti, da je treba glede na to, da so dejstva iz postopka v glavni stvari nastala pred 1. decembrom 2009, torej pred začetkom veljavnosti Pogodbe DEU, šteti, da predložitveno sodišče prosi za razlago člena 49 ES in ne člena 56 PDEU.

18 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, prvič, ali je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se finančne institucije nerezidentke z odtegnitvijo pri viru obdavčijo za dohodek iz obresti, prejetih v državi, ne da bi imele možnost odbitka poslovnih stroškov, medtem ko za finančne institucije rezidentke obdavčitev pri viru ne velja in lahko odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z njihovo finančno dejavnostjo, in drugič, kako naj se te stroške določi.

19 Za odgovor na ti vprašanji je treba najprej ugotoviti, ali člen 49 ES nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se obdavčitev z odtegnitvijo pri viru uporabi za finančne institucije nerezidentke, medtem ko za finančne institucije rezidentke taka obdavčitev pri viru ne velja. Dalje je treba ugotoviti, ali okoliščina, da prve – drugače kakor druge – ne morejo odbiti poslovnih stroškov, ki so neposredno povezani z njihovo zadevno finančno dejavnostjo, pomeni omejitev v smislu te določbe in, če je odgovor pritrdilen, ali je lahko taka omejitev utemeljena. Nazadnje je treba pojasniti, ali se lahko za povprečne obrestne mere, kot so navedene v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, šteje, da so poslovni stroški, ki so neposredno povezani z zadevno finančno dejavnostjo.

20 V zvezi s prvim od teh vidikov je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da že predložitveno sodišče meni, da različno obravnavanje iz postopka v glavni stvari ni toliko posledica dveh različnih tehnik obdavčitve kot zavrnitve možnosti finančnim institucijam nerezidentkam, da odbijejo poslovne stroške, medtem ko finančne institucije rezidentke to lahko storijo. Poleg tega v spisu, ki je bil predložen Sodišču, ni nobenega drugega elementa v zvezi s tem prvim vidikom predložitvene odločbe.

21 V teh okoliščinah je treba – tako kot je generalna pravobranilka navedla v točki 22 sklepnih predlogov – spomniti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je uporaba odtegnitve pri viru kot tehnike obdavčitve za ponudnike storitev, ki niso rezidenti, medtem ko za ponudnike storitev, ki so rezidenti, taka obdavčitev pri viru ne velja, sicer omejitev svobodnega opravljanja storitev, ki pa jo je mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, kot je denimo nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davkov (glej v tem smislu sodbi z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točka 35, in z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39).

22 Zato je treba člen 49 ES razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se postopek obdavčitve pri viru uporabi za dohodke finančnih institucij, ki niso rezidentke države članice, v kateri se izvajajo storitve, medtem ko dohodki finančnih institucij rezidentk te države članice niso predmet take obdavčitve pri viru, če je uporaba obdavčitve pri viru za finančne institucije nerezidentke utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu in ne presega tega, kar je potrebno za uresničitev želenega cilja.

23 V zvezi z drugim vidikom predloga za sprejetje predhodne odločbe je treba spomniti, da je Sodišče že razsodilo, da so ponudniki storitev rezidenti in ponudniki storitev nerezidenti glede upoštevanja poslovnih stroškov, ki so neposredno povezani z njihovo dejavnostjo, v primerljivem položaju (glej v tem smislu sodbe z dne 12. junija 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, točka 27; z dne 6. julija 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, točka 20; in z dne 15. februarja 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, točka 23).

24 Sodišče je na podlagi tega sklenilo, da člen 49 ES nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, ki pri obdavčitvi nerezidentov na splošno upošteva bruto dohodke brez odtegnitve poslovnih stroškov, medtem ko so rezidenti obdavčeni glede na neto dohodke po odtegnitvi teh stroškov (sodbe z dne 12. junija 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, točki 29 in 55; z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točka 42; in z dne 15. februarja 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, točka 23).

25 V obravnavanem primeru se predložitveno sodišče ob upoštevanju trditve, ki jo med drugim navaja Portugalska republika, in sicer, da bi bilo treba storitve finančnih institucij ob upoštevanju načela svobode opravljanja storitev iz člena 49 ES načeloma obravnavati drugače od storitev, ki se opravljajo na drugih področjih dejavnosti, saj naj ne bi bilo mogoče ugotoviti kakršne koli značilne povezave med nastalimi stroški in dohodki iz prejetih obresti, sprašuje, ali se lahko sodna praksa, navedena v prejšnji točki, uporabi za zadevo iz postopka v glavni stvari.

26 V zvezi s tem je treba pojasniti, da Sodišče ni uvedlo razlikovanja med različnimi kategorijami storitev. Poleg tega se člen 49 ES v povezavi s členom 50 ES nanaša na vse kategorije storitev, ki so naštete v zadnjenavedeni določbi. Le člen 51(2) ES določa, da se liberalizacija bančnih storitev, povezanih s pretokom kapitala, izvaja v skladu z liberalizacijo pretoka kapitala. V določbah Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala pa ni nobenega elementa, ki bi potrdil tezo, da je treba bančne storitve obravnavati različno od drugih storitev, ker naj bi bilo nemogoče določiti kakršno koli značilno povezavo med nastalimi stroški in dohodki iz prejetih obresti.

27 Zato se storitev, ki jih opravljajo finančne institucije, z vidika načela svobode opravljanja storitev iz člena 49 ES načeloma ne bi smelo obravnavati drugače od storitev, ki se opravljajo na drugih področjih dejavnosti.

28 Iz tega sledi, da se z nacionalno zakonodajo, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se dohodke iz obresti, ki jih finančne institucije nerezidentke prejmejo v zadevni državi članici, obdavči, ne da bi se tem finančnim institucijam omogočilo, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo, medtem ko finančne institucije rezidentke to lahko storijo, ovira svobodo zagotavljanja storitev, kar je v skladu s členom 49 ES načeloma prepovedano.

29 Vendar je omejitev svobode opravljanja storitev, kot izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča, dopustna, če je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Poleg tega pa mora biti v takem primeru uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresničitve želenega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za dosego tega cilja (sodba z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 36).

30 Zato je treba preveriti, ali je omejitev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, upravičeno utemeljena z razlogi, ki se jih navaja v tem primeru.

31 V zvezi s tem iz predložitvene odločbe izhaja, da temelji utemeljitev, ki je bila podana pred predložitvenim sodiščem, na dejstvu, da se za finančne institucije nerezidentke uporablja davčna stopnja, ki je ugodnejša od davčne stopnje za finančne institucije rezidentke.

32 Vendar je Sodišče večkrat razsodilo, da se neugodno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, na podlagi morebitnih drugih ugodnosti ne more šteti za skladno s pravom Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, točka 41, in z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 31).

33 Iz tega sledi, da omejitve svobode opravljanja storitev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ni mogoče utemeljiti z okoliščino, da se za finančne institucije nerezidentke uporablja nižja davčna stopnja kot za finančne institucije rezidentke.

34 Dalje, Portugalska republika je v okviru postopka pred Sodiščem trdila, da je ureditev iz postopka v glavni stvari utemeljena z zahtevo po ohranitvi uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami za preprečitev dvojnega odbitka zadevnih poslovnih stroškov in z nujnostjo zagotovitve učinkovitega pobiranja davkov.

35 Prvič, v zvezi z uravnoteženo razdelitvijo davčne pristojnosti med državami članicami je treba spomniti, da je Sodišče sicer priznalo, da je ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj in da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali uskladitev na ravni Evropske unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za razdelitev davčne pristojnosti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodba z dne 21. maja 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, točka 42).

36 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da morajo države članice, kadar izvajajo to svoboščino in z dvostranskimi sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja določijo navezne okoliščine za razdelitev davčne pristojnosti, spoštovati načelo enakega obravnavanja in svoboščine o prostem pretoku, zagotovljene s primarno zakonodajo Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, točka 37).

37 Kot je generalna pravobranilka ugotovila v točkah od 59 do 62 sklepnih predlogov, pa v obravnavanem primeru ni nobenega elementa, s katerim bi bilo mogoče razložiti, zakaj morajo biti finančne institucije nerezidentke zaradi razdelitve davčne pristojnosti glede odbitka poslovnih stroškov, ki so neposredno povezani z njihovimi obdavčljivimi dohodki v tej državi članici, obravnavane manj ugodno kot finančne institucije rezidentke.

38 Drugič, v zvezi z namenom preprečitve dvojnega odbitka poslovnih stroškov, ki jo je mogoče povezati z bojem proti davčnim utajam, zadošča ugotovitev, da Portugalska republika s sklicevanjem na morebitno nevarnost, da se zadevni stroški lahko drugič odbijejo v državi članici, katere rezident je ponudnik storitev, brez dodatnih pojasnil in brez določitve, zakaj se z izvajanjem določb Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL 2004, L 359, str. 30), ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, ne bi bilo mogoče izogniti tej nevarnosti, Sodišču ne omogoča niti, da bi presodilo o obsegu te trditve (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 52).

39 Tretjič, v zvezi z nujnostjo zagotovitve učinkovitega pobiranja davkov je treba spomniti, da je Sodišče že razsodilo, da je ta cilj nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti omejitev svobode opravljanja storitev (glej zlasti sodbi z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točki 35 in 36, in z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39), uporaba te omejitve pa mora biti primerna za zagotovitev uresničitve želenega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za dosego tega cilja (sodba z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 36).

40 Glede omejitve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, pa je treba ugotoviti, da ta ni nujna za zagotovitev učinkovitosti pobiranja IRC.

41 Kot je generalna pravobranilka ugotovila v točkah od 70 do 72 sklepnih predlogov, je namreč treba najprej poudariti, da trditev Portugalske republike, da bi priznanje možnosti subjektom, ki so delni davčni zavezanci, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani s storitvami, ki jih opravijo na ozemlju te države članice, pomenilo upravno breme za nacionalne davčne organe, smiselno velja tudi za subjekte, ki so polni davčni zavezanci.

42 Dalje, dodatno upravno breme, ki bi načeloma bremenilo naslovnika storitve, kadar mora upoštevati poslovne stroške, za katere ponudnik storitve zahteva, da se odbijejo, obstaja le v sistemu, ki določa, da je treba ta odbitek opraviti pred odtegnitvijo pri viru in se mu je torej mogoče izogniti, če se ponudniku storitve dovoli, da svojo pravico do odbitka zatrjuje neposredno pri upravi, ko je IRC že odbit. V takem primeru se bo pravica do odbitka uresničila s povračilom dela pri viru odtegnjenega davka.

43 Nazadnje, ponudnik storitve se mora odločiti, ali se mu zdi smiselno svoje dohodke nameniti za pripravo in prevod dokumentov, s katerimi dokaže resničnost in dejanski znesek poslovnih stroškov, za katere zahteva odbitek.

44 V zvezi s tretjim vidikom predloga za sprejetje predhodne odločbe, in sicer načinom, po katerem je treba določiti poslovne stroške, ki so neposredno povezani z dohodki iz obresti, ki so nastali na podlagi pogodbe o finančnem posojilu, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, je treba spomniti, da

je Sodišče že razsodilo, da država članica, ki rezidentom prizna možnost odbitka takih stroškov, načeloma ne more izključiti, da se ti za nerezidente ne bi upoštevali (sodba z dne 15. februarja 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, točka 23).

45 Iz tega v zvezi z upoštevanjem navedenih stroškov sledi, da je treba nerezidente načeloma obravnavati enako kot rezidente in jim je treba omogočiti odbitek enakih stroškov kot so tisti, ki jih lahko odbijejo rezidenti.

46 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba poslovne stroške, ki so neposredno povezani s prihodki, prejetimi v državi članici, v kateri se izvaja dejavnost, šteti za stroške, ki nastanejo zaradi te dejavnosti in torej za nujne za njeno izvajanje (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 30 in navedena sodna praksa).

47 V zvezi z zagotavljanjem storitev iz postopka v glavni stvari, in sicer dajanjem finančnega posojila, je treba ugotoviti, da je zagotovitev take storitve res povezana z nastankom poslovnih stroškov, kot so na primer potni stroški, stroški nastanitve in stroški pravnega ali finančnega svetovanja, za katere je razmeroma lahko ugotoviti neposredno povezavo z zadevnim posojilom in dokazati dejanski znesek. Ker je treba subjektom, ki so delni davčni zavezanci, omogočiti, da so deležni enakega obravnavanja kot subjekti, ki so polni davčni zavezanci, jim je v zvezi s temi stroški torej treba priznati enake možnosti odbitka, pri čemer pa zanje veljajo enake zahteve zlasti glede dokaznega bremena.

48 Dodati je treba, da zaradi te dejavnosti nastanejo tudi stroški financiranja, ki jih je načeloma treba šteti za nujne za izvajanje navedene dejavnosti, vendar pa je težje ugotoviti njihovo neposredno povezavo s finančnim posojilom ali njihov dejanski znesek. Kot je generalna pravobranilka ugotovila v točki 39 sklepnih predlogov, ta ugotovitev velja tudi za delež splošnih stroškov finančne institucije, ki ga je mogoče šteti za nujen za odobritev posameznega finančnega posojila.

49 Vendar zgolj zaradi okoliščine, da je ta dokaz težje zagotoviti, država članica subjektom nerezidentom, ki so delni davčni zavezanci, ne more absolutno zavrniti odbitka, ki ga priznava subjektom rezidentom, ki so polni davčni zavezanci, saj ni mogoče vnaprej izključiti možnosti, da lahko nerezident zagotovi upoštevne dokaze, na podlagi katerih lahko davčni organi države članice jasno in natančno preverijo resničnost in naravo poslovnih stroškov, za katere se zahteva odbitek (glej po analogiji sodbi z dne 27. januarja 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 53, in z dne 26. maja 2016, Kohll in Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, točka 55).

50 Zadevne davčne organe namreč nič ne ovira, da od nerezidenta zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za odbitek stroškov, ki so določeni v zadevni zakonodaji, in, zato, ali je treba zahtevo za odbitek odobriti (glej po analogiji sodbi z dne 27. januarja 2016, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 54, in z dne 26. maja 2016, Kohll in Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, točka 56).

51 V okviru tega je treba ugotoviti, da portugalska vlada ni podala nobene navedbe v zvezi z razlogi, ki bi nasprotovali možnosti, da nacionalni davčni organi upoštevajo dokaze, ki jih predložijo finančne institucije nerezidentke.

52 Predložitveno sodišče, ki odloča o sporu o glavni stvari in ki je odgovorno za odločbo, s katero se bo ta spor razrešil, mora v okviru tega spora ugotoviti, prvič, kateri stroški od tistih, ki jih uveljavlja družba KBC, se lahko v smislu nacionalne zakonodaje štejejo za poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno finančno dejavnostjo, in drugič, kolikšen je delež splošnih stroškov, ki ga je mogoče šteti za neposredno povezanega s to dejavnostjo (glej po analogiji sodbo z dne 15. februarja 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, točka 26).

53 V zvezi s tem je treba dodati, da razen če je v skladu z nacionalno zakonodajo dopustno, da finančne institucije rezidentke za izračun nastalih finančnih stroškov ohranijo obrestne mere, ki jih je predložitveno sodišče navedlo v svojem tretjem vprašanju za predhodno odločanje, to sodišče v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, teh obrestnih mer ne sme upoštevati.

54 Te so namreč le povprečne obrestne mere, ki se uporabljajo v okviru medbančnega financiranja in ne ustrezajo dejansko nastalim stroškom financiranja. Poleg tega se zadevno posojilo iz postopka v glavni stvari, kot je razvidno iz spisa, predloženega Sodišču, ni financiralo izključno s sredstvi, izposojenimi pri materinski družbi družbe KBC in drugih bankah, ampak tudi s sredstvi, ki so jih vložile stranke družbe KBC.

55 Na podlagi vsega navedenega je zato treba na vprašanja za predhodno odločanje odgovoriti:

— člen 49 ES ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se postopek obdavčitve pri viru uporabi za dohodke finančnih institucij, ki niso rezidentke države članice, v kateri se opravljajo storitve, medtem ko dohodki finančnih institucij rezidentk te države članice niso predmet take obdavčitve, če je uporaba obdavčitve pri viru za finančne institucije nerezidentke utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu in ne presega tega, kar je potrebno za uresničitev želenega cilja;

— člen 49 ES nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se dohodke iz obresti, ki jih finančne institucije nerezidentke prejmejo v zadevni državni članici, praviloma obdavči, ne da bi se tem finančnim institucijam omogočilo, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo, medtem ko finančne institucije rezidentke to lahko storijo;

— predložitveno sodišče mora na podlagi nacionalnega prava presoditi, kateri poslovni stroški se lahko štejejo za neposredno povezane z zadevno dejavnostjo.

## Stroški

56 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

**Člen 49 ES ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se postopek obdavčitve pri viru uporabi za dohodke finančnih institucij, ki niso rezidentke države članice, v kateri se opravljajo storitve, medtem ko dohodki finančnih institucij rezidentk te države članice niso predmet take obdavčitve, če je uporaba obdavčitve pri viru za finančne institucije nerezidentke utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu in ne presega tega, kar je potrebno za uresničitev želenega cilja.**

**Člen 49 ES nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se dohodke iz obresti, ki jih finančne institucije nerezidentke prejmejo v zadevni državni članici, praviloma obdavči, ne da bi se tem finančnim institucijam omogočilo, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo, medtem ko finančne institucije rezidentke to lahko storijo.**

**Predložitveno sodišče mora na podlagi nacionalnega prava presoditi, kateri poslovni stroški se lahko štejejo za neposredno povezane z zadevno dejavnostjo.**

Podpisi