ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 17ης Ιουνίου 2010 *

Στην υπόθεση C-105/08,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 6 Μαρτίου 2008,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τους L. Inez Fernandes και J. Menezes Leitão καθώς και από τη C. Guerra Santos,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

υποστηριζόμενης από

τη **Δημοκρατία της Λιθουανίας,** εκπροσωπούμενης από τον D. Kriaučiūnas και τη V. Kazlauskaitė-Švenčionienė,

παρεμβαίνουσα,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Φεβρουαρίου 2010,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαρτίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, επιβάλλοντας υψηλότερη φορολογία στους τόκους που εισπράττουν χρηματοπιστωτικά ιδρύματα μη εδρεύοντα στην ημεδαπή σε σχέση με τη φορολογία των τόκων που εισπράττουν τα εδρεύοντα επί πορτογαλικού εδάφους χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, περιορίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών ενυπόθηκου δανείου και άλλων μορφών δανείου από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν εντός άλλων κρατών μελών, καθώς και εντός κρατών που είναι συμβαλλόμενα μέρη της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ), και, συνεπώς, παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 49 ΕΚ, 56 ΕΚ, καθώς και από τα άρθρα 36 και 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

Το νομικό πλαίσιο

2 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, του κώδικα περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), που κυρώθηκε με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 442/B/88, της 30ής Νοεμβρίου 1988, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 211/2005, της 7ης Δεκεμβρίου 2005 (*Diário da República* I, σειρά A, αριθ. 234, της 7ης Δεκεμβρίου 2005, στο εξής: CIRC), τα νομικά πρόσωπα και οι λοιποί οργανισμοί, που δεν έχουν την έδρα τους ή την πραγματική διεύθυνση της επιχειρήσεώς τους στην ημεδαπή, υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (στο εξής: IRC) μόνο για τα αποκτώμενα στην ημεδαπή εισοδήματα. Μεταξύ των εισοδημάτων αυτών περιλαμβάνονται,

κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο c, του CIRC, οι πρόσοδοι κεφαλαίου, καταβαλλόμενες από πρόσωπα κατοικούντα, έχοντα την έδρα τους ή την πραγματική διεύθυνση της επιχειρήσεώς τους στην ημεδαπή, καθώς και τα ποσά τα καταβαλλόμενα από εγκατεστημένα στην ημεδαπή υποκαταστήματα.

3 Σε περίπτωση που δεν υφίσταται σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΔΦ), αυτά τα εισοδήματα, κατ «εφαρμογήν του άρθρου 80, παράγραφος 2, στοιχείο c, του CIRC, φορολογούνται κατ» αρχήν με συντελεστή 20 %.

4 Ο επίμαχος IRC εισπράττεται, κατά το άρθρο 88, παράγραφοι 2, στοιχείο c, 3, στοιχείο b, και 5, του CIRC, ως οριστικός φόρος στην πηγή.

5 Οι ΣΔΦ που έχουν συναφθεί μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και των λοιπών κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αφενός, και των κρατών που είναι συμβαλλόμενα μέρη της Συμφωνίας ΕΟΧ, αφετέρου, προβλέπουν, σύμφωνα με το άρθρο 11 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως για το εισόδημα και την περιουσία, το οποίο έχει καταρτίσει ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), ότι ο συντελεστής τον οποίο εφαρμόζει στα εν λόγω εισοδήματα το κράτος, εντός του οποίου βρίσκεται η πηγή από την οποία αυτά προέρχονται, τοποθετείται μεταξύ του 10 % και του 15 %. Κατά το άρθρο 90-Α, παράγραφος 1, του CIRC, σ' αυτές τις περιπτώσεις, η υποχρέωση εισπράξεως του φόρου στην πηγή περιορίζεται στο ποσό που αντιστοιχεί στον IRC. Όσον αφορά τα δύο κράτη με τα οποία η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν έχει συνάψει ΣΔΦ, ήτοι την Κυπριακή Δημοκρατία και το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, ο συντελεστής αυτός ανέρχεται στο 20 %.

6 Δεν αμφισβητείται μεταξύ των διαδίκων ότι η φορολογία των προερχομένων από τόκους εισοδημάτων, τα οποία απέκτησαν χρηματοπιστωτικά ιδρύματα μη εδρεύοντα στην ημεδαπή, έχει ως βάση το ακαθάριστο ποσό των εισοδημάτων, ενώ τα προερχόμενα από τόκους εισοδήματα των εγκατεστημένων στην ημεδαπή χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος των τελευταίων. Κατά τον υπολογισμό του κέρδους αυτού, τα πραγματοποιηθέντα έξοδα εκπίπτουν. Το εν λόγω κέρδος φορολογείται, κατά το άρθρο 80, παράγραφος 1, του CIRC, με γενικό

συντελεστή 25 %. Κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, μπορεί να θεωρηθεί ότι, στη δεύτερη περίπτωση, ο φόρος πλήττει το καθαρό ποσό των τόκων, το οποίο μπορεί, ειδικότερα, να αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ των εισπραχθέντων τόκων και των τόκων που καταβλήθηκαν σε τρίτους για την απόκτηση του αναγκαίου κεφαλαίου για την πραγματοποίηση της πιστωτικής συναλλαγής.

Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

7 Στις 21 Μαρτίου 2005, η Επιτροπή απηύθυνε στην Πορτογαλική Δημοκρατία έγγραφο οχλήσεως με το οποίο εφιστούσε την προσοχή των πορτογαλικών αρχών στο γεγονός ότι, φορολογώντας τους τόκους ενυπόθηκων δανείων που εισπράττονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα μη εγκατεστημένα στην ημεδαπή με υψηλότερη φορολογία σε σχέση μ΄ αυτούς που εισπράττονται από ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, το εν λόγω κράτος μέλος περιορίζει την παροχή υπηρεσιών ενυπόθηκων και λοιπών ειδών δανείων από αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, παραβαίνοντας επομένως τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και από τα άρθρα 36 και 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

8 Επειδή η απάντηση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας δεν έπεισε την Επιτροπή, η τελευταία απηύθυνε στις 19 Δεκεμβρίου 2005 αιτιολογημένη γνώμη στο εν λόγω κράτος μέλος και του ζήτησε να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί μ΄ αυτήν εντός προθεσμίας δύο μηνών από την παραλαβή της.

9 Στις 24 Φεβρουαρίου 2006, η Πορτογαλική Δημοκρατία απάντησε ότι επέμενε στην άποψή της ότι ο CIRC είναι σύμφωνος με το κοινοτικό δίκαιο και δικαιολογείται, εν πάση περιπτώσει, για λόγους συνοχής και εσωτερικής λογικής του εθνικού φορολογικού συστήματος. Επιπλέον, η προτεινόμενη από την Επιτροπή λύση προϋποθέτει την αποκάλυψη εκ μέρους των μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή χρηματοπιστωτικών

ιδρυμάτων στοιχείων αναγκαίων για τον προσδιορισμό του καθαρού τους εισοδήματος. Όμως, ο έλεγχος των στοιχείων αυτών θα προκαλέσει προφανείς δυσκολίες στην πορτογαλική φορολογική αρχή.

10 Επειδή η Επιτροπή δεν ικανοποιήθηκε από την απάντηση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

11 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Αυγούστου 2008, έγινε δεκτή η παρέμβαση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας προς υποστήριξη των αιτημάτων της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

12 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, ενώ ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής στα εισοδήματα των μη ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων είναι χαμηλότερος από εκείνον που πλήττει τα παρόμοια εισοδήματα των ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, η φορολογική επιβάρυνση που φέρουν στην Πορτογαλία τα πρώτα είναι, στην πραγματικότητα, σαφώς υψηλότερη, δεδομένου ότι, αντίθετα προς τα ημεδαπά ιδρύματα, αυτά δεν μπορούν να εκπίπτουν από το ποσό των φορολογουμένων εισοδημάτων τα επαγγελματικά έξοδα που συνδέονται άμεσα με την ασκηθείσα δραστηριότητα. Όμως, αυτή η διαφορετική μεταχείριση συνιστά, όπως προκύπτει από την απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-443/06, Hollmann (Συλλογή 2007, σ. I-8491, σκέψεις 35 έως 38), διάκριση σε βάρος των μη ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων.

13 Προβλέποντας παρακράτηση του φόρου στην πηγή με συντελεστή μεταξύ του 10 % και του 20 % να πλήττει το ακαθάριστο ποσό των αποκομισθέντων στην Πορτογαλία τόκων, η επίδικη κανονιστική ρύθμιση αποτρέπει κάθε αλλοδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα να προσφέρει τις υπηρεσίες του στην Πορτογαλία, εκτός αν το περιθώριο κέρδους του, κατά την πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών είναι σημαντικά υψηλότερο από τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο. Όμως, λαμβάνοντας υπόψη τον εξαιρετικά ανταγωνιστικό χαρακτήρα των διεθνών χρηματοπιστωτικών αγορών, το δημιουργηθέν πλαίσιο λόγω της υπάρξεως κοινού νομίσματος εντός της Ευρωζώνης και τα παρόμοια επίπεδα των επιτοκίων στην πλειονότητα των κρατών μελών, ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα έχει ελάχιστες πιθανότητες να επιτύχει περιθώριο κέρδους ανώτερο του 10 %. Εξάλλου, για να αποκατασταθεί η ισότητα με τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα οποία φέρουν φορολογική επιβάρυνση ανερχόμενη στο 25 % επί των καθαρών εισοδημάτων τους, τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πρέπει να πραγματοποιούν περιθώρια κέρδους τέσσερις φορές μεγαλύτερα από εκείνα που αποκομίζουν τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο πλαίσιο των αντίστοιχων δραστηριοτήτων τους στην Πορτογαλία.

14 Κατά την Επιτροπή, δεν μπορεί εν προκειμένω να υποστηριχθεί εγκύρως ότι τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν τελούν σε αντικειμενικώς παρεμφερή κατάσταση. Πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου, και ειδικότερα από τις αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 27), και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande (Συλλογή 2007, σ. I-1425, σκέψη 24), προκύπτει ότι, όσον αφορά τα επαγγελματικά έξοδα που συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα μη ημεδαπού εντός κράτους μέλους, από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα στο εν λόγω κράτος έσοδα, οι ημεδαποί και οι μη ημεδαποί τελούν σε παρεμφερή κατάσταση, έτσι ώστε τα έξοδα αυτά πρέπει, κατ' αρχήν, να λαμβάνονται υπόψη στο εν λόγω κράτος αφ «ης οι ημεδαποί φορολογούνται σ» αυτό επί των καθαρών εισοδημάτων τους, ήτοι μετά από την έκπτωση αυτών των εξόδων. Κατά την προπαρατεθείσα απόφαση Hollmann (σκέψεις 50 και 51), η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων απαιτεί εξάλλου, οσάκις ο ίδιος φόρος εφαρμόζεται στους ημεδαπούς και στους αλλοδαπούς, τα εισοδήματα των τελευταίων να μη φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή από εκείνον που εφαρμόζεται στα εισοδήματα των ημεδαπών και η βάση επιβολής φόρου να μην είναι ευρύτερη από εκείνη που προβλέπεται για τους τελευταίους. Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που δεν είναι εγκατεστημένα στην ημεδαπή πρέπει επομένως, τουλάχιστον, να δικαιούνται να εκπίπτουν το ποσό των τόκων που υποχρεώθηκαν να καταβάλουν σε τρίτους για την απόκτηση των κεφαλαίων που χρησιμοποιήθηκαν κατά τις πιστωτικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στην Πορτογαλία.

15 Η Επιτροπή ισχυρίζεται επίσης ότι, αντίθετα προς τον ισχυρισμό της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, δεν απόκειται στο κράτος της έδρας να καθορίζει, με συμβατικά ή μονομερή μέτρα αποσκοπούντα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, τη φορολογική επιβάρυνση που θα φέρει τελικώς ο επενδυτής. Αντιθέτως, στο κράτος μέλος του οποίου η νομοθεσία περιέχει δυσμενή διάκριση απόκειται να εξαφανίσει τη διάκριση αυτή. Εν προκειμένω, το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας στερείται, εξάλλου, λυσιτελείας, αφού το επίπεδο του φόρου στην πηγή που εφαρμόζει το εν λόγω κράτος μέλος είναι τόσον υψηλό ώστε θα μπορούσε να απορροφήσει το σύνολο του κέρδους που προκύπτει από πιστωτική συναλλαγή πραγματοποιηθείσα υπό τους συνήθεις όρους της αγοράς.

16 Τέλος, ως προς το επιχείρημα ότι η επίμαχη εν προκειμένω διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται για επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, ήτοι, αφενός, τη διαφύλαξη της κατανομής της εξουσίας επιβολής του φόρου μεταξύ των κρατών μελών και, αφετέρου, την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, η Επιτροπή υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι υφίστανται άλλα μέτρα, ειδικότερα, εκείνα που προβλέπονται από την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), με τα οποία καθίσταται δυνατόν στα κράτη μέλη να επιτυγχάνουν τους σκοπούς που απορρέουν από τους επιτακτικούς αυτούς λόγους γενικού συμφέροντος, τηρώντας ταυτόχρονα την αρχή της αναλογικότητας.

17 Με το υπόμνημα απαντήσεώς της, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η προσαπτόμενη παράβαση δεν έγκειται στην πραγματική ύπαρξη καταστάσεων όπως αυτή που προβλήθηκε ως παράδειγμα στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, αλλά στη διατήρηση σε ισχύ εθνικών διατάξεων των οποίων η εφαρμογή έχει ως αποτέλεσμα προδήλως διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των ημεδαπών και των αλλοδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, σε βάρος των τελευταίων.

18 Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί ποια από τα κεφάλαια που ελήφθησαν από τρίτους χρησιμοποιήθηκαν συγκεκριμένα από έναν οργανισμό για τη χρηματοδότηση ατομικών πιστωτικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός συγκεκριμένου κράτους. Ισχυρίζεται πάντως ότι δεν είναι αδύνατον να

υπολογιστούν τα ποσά των καθαρών εισοδημάτων που αποκόμισε ο εν λόγω οργανισμός για σκοπούς φορολογίας εντός του κράτους στο οποίο βρίσκεται η πηγή του εισοδήματος. Θα αρκούσε, εν προκειμένω, η Πορτογαλική Δημοκρατία να επιτρέπει στον φορολογούμενο να εκπίπτει από το ποσό των ακαθαρίστων εισοδημάτων που αποκόμισε επί του εδάφους του εν λόγω κράτους μέλους ποσό αντίστοιχο με το μέσο κόστος που γενικώς φέρει ο ίδιος φορολογούμενος για την αποκόμιση παρόμοιων εισοδημάτων εντός του κράτους της έδρας. Προκειμένου τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα να μην εκπίπτουν μέσο κόστος δυνάμενο να κριθεί υπερβολικό από το κράτος εντός του οποίου βρίσκεται η πηγή του εισοδήματος, το τελευταίο θα μπορούσε να περιορίσει τη δυνατότητα εκπτώσεως του κόστους σε ένα μέγιστο ποσό καθοριζόμενο, για παράδειγμα, σε σχέση με το μέσο ποσό του κόστους που φέρουν οι ημεδαπές τράπεζες για παρόμοιες συναλλαγές. Εν πάση περιπτώσει, η δυσκολία καταλογισμού συγκεκριμένου κόστους σε ορισμένα ειδικά εισοδήματα δεν αποτελεί έγκυρο λόγο για τον οποίο να δικαιολογείται η φορολόγηση των ακαθαρίστων εισοδημάτων των αλλοδαπών στο κράτος στο οποίο βρίσκεται η πηγή των εν λόγω εισοδημάτων ή η εφαρμογή, στα εν λόγω εισοδήματα, πραγματικής φορολογικής επιβαρύνσεως υψηλότερης από εκείνη που πλήττει τα παρόμοια εισοδήματα των ημεδαπών φορολογουμένων.

19 Η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η προβαλλόμενη από την Επιτροπή δυσμενής μεταχείριση στηρίζεται σε απλό τεκμήριο. Εφόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη της προβαλλομένης παραβάσεως, η προσφυγή της πρέπει να απορριφθεί.

20 Το εν λόγω κράτος μέλος εξηγεί ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίστανται περιπτώσεις κατά τις οποίες, ενόψει των συγκεκριμένων περιστάσεων της χρηματοοικονομικής συναλλαγής, μπορεί να διαπιστωθεί διαφορετική φορολογική επιβάρυνση μεταξύ της φορολογίας των τόκων που αποκόμισαν ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και εκείνης των τόκων που εισέπραξαν μη ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, αυτή η διαφορετική μεταχείριση δεν εισάγει διακρίσεις και δεν επιφέρει περιορισμό των ελευθεριών που αναφέρονται στα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και στα άρθρα 36 και 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

21 Πράγματι, η κατάσταση των ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και εκείνη των αλλοδαπών δεν μπορούν να συγκριθούν αντικειμενικώς, οπότε δικαιολογείται η ύπαρξη διαφορετικής μεταχειρίσεως όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου για τους τόκους που εισπράχθηκαν επί του πορτογαλικού εδάφους. Αυτή η διαφορά απορρέει από την ειδική φύση των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των παροχών υπηρεσιών σχετικά με τη χορήγηση πιστώσεων, η οποία συνδέεται με το γεγονός ότι γενικώς δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί μία χαρακτηριστική σχέση μεταξύ του δημιουργουμένου κόστους και των αποκομιζομένων εισοδημάτων, ούτε να συνδεθούν, για κάθε συγκεκριμένη συναλλαγή, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη και τα χρησιμοποιηθέντα για τη χρηματοδότηση κεφάλαια. Έτσι, η βάση υπολογισμού της φορολογίας των τόκων που εισπράττουν τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πρέπει να στηρίζεται στα ακαθάριστα εισοδήματα, ενώ η φορολογία των εισοδημάτων των ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων πραγματοποιείται βάσει των καθαρών εισοδημάτων. Όσον αφορά τα τελευταία, στο μέτρο που το σύνολο των εισοδημάτων τους ελήφθη υπόψη ανεξαρτήτως του τόπου που αυτά αποκομίστηκαν, είναι επίσης δυνατόν να ληφθεί υπόψη το σύνολο των πραγματοποιηθέντων εξόδων.

22 Η Πορτογαλική Δημοκρατία ισχυρίζεται ακόμη ότι, εν πάση περιπτώσει, η επίδικη κανονιστική ρύθμιση πρέπει να θεωρηθεί ως δικαιολογημένη για επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επικαλείται συναφώς τη διαφύλαξη της κατανομής της εξουσίας επιβολής του φόρου, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας, και την καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

23 Στο υπόμνημά του ανταπαντήσεως, το εν λόγω κράτος μέλος προσθέτει, μεταξύ άλλων, ότι, αφ' ης η Επιτροπή δέχεται ότι δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί ποια κεφάλαια χρησιμοποιήθηκαν συγκεκριμένα από μία μονάδα για να χρηματοδοτηθούν πιστωτικές συναλλαγές πραγματοποιηθείσες εντός συγκεκριμένου κράτους, η «νομική κατασκευή» επί της οποίας στηρίζεται η προβληθείσα από την Επιτροπή επιχειρηματολογία βαίνει πέραν του επιτρεπομένου από το κοινοτικό δίκαιο. Η επίδικη κανονιστική ρύθμιση δεν μπορεί επομένως να θεωρηθεί ασυμβίβαστη με τη Συνθήκη ΕΚ ή τη Συμφωνία ΕΟΧ.

24 Η υποστηριζόμενη από την Επιτροπή ρύθμιση καταλήγει στην εφαρμογή αόριστης και τεχνητής εκπτώσεως στα εισοδήματα των αλλοδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, γεγονός το οποίο συνεπάγεται ότι το αποτέλεσμα της συναλλαγής ουδόλως θα αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη πραγματικότητα των καθαρών εισοδημάτων των αλλοδαπών επιχειρηματιών. Εξάλλου, στο πλαίσιο αυτής της ρυθμίσεως, δεν υφίσταται, αντίθετα προς τις απαιτήσεις της προβληθείσας συναφώς από την Επιτροπή νομολογίας, κανένας δεσμός μεταξύ των δαπανών που ελήφθησαν υπόψη και της δραστηριότητας από την οποία προήλθαν τα φορολογητέα εισοδήματα. Συνεπώς, ως προς την επίδικη εν προκειμένω κανονιστική ρύθμιση, τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν βρίσκονται σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση.

25 Η Δημοκρατία της Λιθουανίας, η οποία παρεμβαίνει προς υποστήριξη της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, φρονεί ότι, για να είναι δυνατόν να καθοριστεί αν υφίσταται διαφορετική μεταχείριση σε βάρος των αλλοδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνον ο φόρος που καταβλήθηκε εντός τους κράτους στο οποίο βρίσκεται η πηγή του εισοδήματος, αλλά επίσης εκείνος που εφαρμόζεται εντός του κράτους της έδρας των οικείων ιδρυμάτων. Όμως, εν προκειμένω, η Επιτροπή περιορίζεται στην εξέταση της μεταχειρίσεως βάσει της πορτογαλικής νομοθεσίας και δεν λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα που παράγει η νομοθεσία του κράτους της έδρας των εν λόγω ιδρυμάτων επί της ικανότητας και της βουλήσεως αυτών να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους επί του πορτογαλικού εδάφους. Επομένως, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη της προβαλλομένης παραβάσεως.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

26 Πρέπει ευθύς εξαρχής να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο διαδικασίας παραβάσεως βάσει του άρθρου 226 ΕΚ στην Επιτροπή απόκειται να αποδείξει την ύπαρξη της προβαλλομένης παραβάσεως. Αυτή οφείλει να προσκομίσει στο Δικαστήριο όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την εκ μέρους του διαπίστωση της παραβάσεως χωρίς να μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε τεκμήριο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 1989, 290/87, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1989, σ. 3083, σκέψεις 11 και 12, καθώς και της 4ης Μαρτίου 2010, C-241/08, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2010, σ. I-1697, σκέψη 22).

27 Εν προκειμένω, για να αποδείξει ότι η πορτογαλική ρύθμιση, ως προς την οποία δεν αμφισβητείται ότι μεταχειρίζεται διαφορετικά, σε σχέση με τον IRC, τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά ιδρύματα, καταλήγει σε υψηλότερη φορολογία των τελευταίων, η Επιτροπή στηρίζεται σ' ένα αριθμητικό παράδειγμα το οποίο βασίζεται στην υπόθεση ότι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί το ίδρυμα, για το οποίο πρόκειται στο παράδειγμα αυτό, είναι 10 %.

28 Όμως, όπως προκύπτει από τον πίνακα που παρέθεσε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 31 των προτάσεών της και για τους λόγους που αναπτύσσονται διεξοδικότερα στα σημεία 37 έως 39 των ιδίων προτάσεων, αυτό το περιθώριο κέρδους έχει καθοριστική σημασία οσάκις πρόκειται να εξεταστεί αν κανονιστική ρύθμιση όπως η αμφισβητούμενη εν προκειμένω καταλήγει σε υψηλότερη φορολογία των αλλοδαπών ιδρυμάτων, δεδομένου ότι ο φορολογικός συντελεστής, πράγματι, δεν είναι το μόνο στοιχείο που πρέπει να ληφθεί συναφώς υπόψη.

29 Στο μέτρο που, αφενός, ο υπολογισμός αυτός, τον οποίο η Επιτροπή χαρακτηρίζει «θεωρητικό», αμφισβητείται από την Πορτογαλική Κυβέρνηση για τον λόγο ότι η υπόθεση στην οποία στηρίζεται στερείται οποιουδήποτε δεσμού με την πραγματικότητα και, αφετέρου, η εν λόγω κυβέρνηση προβάλλει υπολογισμό βασιζόμενο σε άλλο περιθώριο κέρδους που καταλήγει σε λύση κατά την οποία στα ημεδαπά ιδρύματα επιβάλλεται υψηλότερη φορολογία, στην Επιτροπή εναπόκειται, όπως η γενική εισαγγελέας υπογράμμισε στο σημείο 40 των προτάσεών της, να αποδείξει ότι οι αριθμοί στους οποίους βασίζεται ο υπολογισμός της είναι σύμφωνοι με την οικονομική πραγματικότητα. Έτσι, η Επιτροπή θα μπορούσε να έχει προσκομίσει, μεταξύ άλλων, στατιστικά στοιχεία ή στοιχεία σχετικά με το επίπεδο των χορηγουμένων για τα τραπεζικά δάνεια τόκων και τους όρους αναχρηματοδοτήσεως για να τεκμηριώσει το παραδεκτό των υπολογισμών της.

30 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, η Επιτροπή δεν προσκόμισε, ούτε κατά τη διάρκεια της έγγραφης διαδικασίας ούτε κατά τη διάρκεια της επ' ακροατηρίου συζητήσεως, ούτε ακόμη μετά από ρητή ερώτηση του Δικαστηρίου, κανένα αποδεικτικό στοιχείο, δυνάμενο να αποδείξει ότι οι αριθμοί τους οποίους αυτή προβάλλει προς στήριξη της θέσεώς της ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και ότι το αριθμητικό παράδειγμα που επικαλείται δεν αποτελεί απλή υπόθεση διδακτικού επιπέδου.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει εν προκειμένω να ληφθεί υπόψη ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την προσαπτομένη στην Πορτογαλική Δημοκρατία παράβαση.

32 Συνεπώς, η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία ζήτησε να καταδικαστεί η Επιτροπή και αυτή ηττήθηκε, πρέπει η τελευταία να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα. Η Δημοκρατία της Λιθουανίας, η οποία παρενέβη προς στήριξη των αιτημάτων της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, φέρει, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του ιδίου κανονισμού, τα δικαστικά της έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

3) Η Δημοκρατία της Λιθουανίας φέρει τα δικαστικά της έξοδα.

(υπογραφές)