DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 17 juni 2010*

I mål C-105/08,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 6 mars 2008,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes och J. Menezes Leitão samt av C. Guerra Santos, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

med stöd av

Republiken Litauen, företrädd av D. Kriaučiūnas och V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, båda i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 februari 2010,

och efter att den 25 mars 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har begränsat friheten för finansinstitut med hemvist i andra medlemsstater eller i stater som är parter i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) att tillhandahålla tjänster avseende hypotekskrediter och andra former av krediter och, följaktligen, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG samt artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet, genom att beskatta räntor som betalas till finansinstitut utan hemvist i landet hårdare än räntor som betalas till finansinstitut som har hemvist i Portugal.

Tillämpliga bestämmelser

2 Enligt artikel 4.2 i lag om inkomstskatt för juridiska personer (código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas), som antogs genom lagdekret nr 442/B/88, av den 30 november 1988, i dess lydelse enligt lagdekret nr 211/2005 av den 7 december 2005 (*Diário da República* I, serie A, nr 234, av den 7 december 2005) (nedan kallad CIRC), är juridiska personer och andra enheter som varken har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer

endast beträffande inkomst som uppburits där. Bland de inkomster som avses återfinns, enligt artikel 4.3 c CIRC, ränta som betalas av gäldenär som är bosatt eller har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, eller räntebetalningar som ska hänföras till ett fast driftställe i den staten.

3 I avsaknad av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning (nedan kallat skatteavtal) beskattas sådan inkomst enligt artikel 80.2 c CIRC i princip med 20 procent.

4 Den inkomstskatt för juridiska personer som nu är i fråga ska, enligt artikel 88.1 c, 88.3 b och 88.5 CIRC, tas ut genom innehållande av definitiv källskatt.

5 I de skatteavtal som Republiken Portugal och övriga medlemsstater i Europeiska unionen liksom de stater som är parter i EES-avtalet har ingått, föreskrivs efter förebild av artikel 11 i den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utarbetat, att den skattesats som källstaten ska tillämpa på inkomsten uppgår till mellan 10 och 15 procent. Enligt artikel 90-A.1 CIRC gäller i sådana fall att skyldigheten att innehålla källskatt begränsas till den del som motsvarar inkomstskatten för juridiska personer. När det gäller de två stater med vilka Republiken Portugal inte har ingått skatteavtal, nämligen Republiken Cypern och Furstendömet Liechtenstein, uppgår denna skattesats till 20 procent.

6 Det är ostridigt mellan parterna i målet att underlaget för beskattningen av ränteinkomster som uppburits av finansinstitut utan hemvist i landet ska vara inkomsternas bruttobelopp, medan de ränteinkomster som uppbärs av finansinstitut med hemvist i landet inkluderas i deras skattepliktiga vinst. Vid beräkningen av denna vinst sker avdrag för den skattskyldiges kostnader. Vinsten beskattas enligt artikel 80.1 CIRC efter

en generell skattesats på 25 procent. Enligt Republiken Portugal kan det i det senare fallet anses att nettot av räntorna beskattas, vilket i det enskilda fallet kan motsvara skillnaden mellan uppburna räntor och de räntor som betalats till tredje man mot erhållande av erforderligt kapital för genomförandet av en kredittransaktion.

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

7 Den 21 mars 2005 tillställde kommissionen Republiken Portugal en formell underrättelse där den uppmärksammade landet på att det, genom att de portugisiska myndigheterna beskattar hypoteksräntor som uppburits av finansinstitut utan hemvist i landet hårdare är de räntor som uppburits av finansinstitut med hemvist i landet, begränsar tillhandahållandet av tjänster avseende hypotekslån och andra krediter från utländska finansinstitut, och därmed underlåter att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG samt artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet.

8 Kommissionen lät sig inte övertygas av Republiken Portugals svar på underrättelsen och skickade därför, den 19 december 2005, ett motiverat yttrande till denna medlemsstat där den anmodades att vidta nödvändiga åtgärder för att inom två månader från mottagandet av yttrandet rätta sig efter detta.

9 Republiken Portugal svarade den 24 februari 2006 att den vidhöll sin ståndpunkt att CIRC är förenlig med gemenskapsrätten och att den under alla förhållanden kan rättfärdigas av det nationella skattesystemets inre sammanhang och logik. Den lösning som kommissionen förordade innebar dessutom att finansinstitut utan hemvist

i landet skulle bli tvungna att avslöja de uppgifter som krävdes för fastställandet av deras nettoinkomster. Kontrollen av dessa uppgifter skulle dock leda till uppenbara svårigheter för de portugisiska skattemyndigheterna.

10 Kommissionen fann svaret otillfredsställande och beslöt därför att väcka förevarande talan.

11 Genom beslut av domstolens ordförande den 4 augusti 2008 tilläts Republiken Litauen att intervenera till stöd för Republiken Portugals yrkanden.

Talan

Parternas argument

12 Kommissionen har hävdat att även om den skattesats som är tillämplig för finansinstitut utan hemvist i landet är lägre än den skattestas som tillämpas på liknande inkomster för finansinstitut med hemvist i landet, är skattebördan i Portugal för de förstnämnda i praktiken betydligt högre, eftersom de i motsats till enheter med hemvist i landet inte får dra av de kostnader för intäkternas förvärvande som är direkt knutna till den bedrivna verksamheten som har genererat den skattepliktiga inkomsten. En sådan skillnad i behandling utgör i enlighet med domen av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollman (REG 2007, s. I-8491), punkterna 35–38, en diskriminering, till nackdel för de finansinstitut som saknar hemvist i landet.

13 Genom att det i den aktuella lagstiftningen föreskrivs att källskatt ska innehållas med mellan 10 och 20 procent på bruttobeloppet av de räntor som uppbärs i Portugal, avhåller denna lagstiftning utländska kreditinstitut från att erbjuda sina tjänster i Portugal, såvida inte deras vinstmarginal på de aktuella transaktionerna är avsevärt högre än den skattesats som tillämpas vid innehållandet av källskatt. Med hänsyn till den ytterst hårda konkurrens som råder på de internationella finansmarknaderna, till att det införts en gemensam valuta inom euroområdet och till de likartade räntenivåer som råder inom merparten av medlemsstaterna, är det föga troligt att ett utländskt finansinstitut lyckas uppnå en vinstmarginal överstigande 10 procent. För att återställa jämvikten i förhållande till inhemska finansinstitut, krävs det att de finansinstitut som saknar hemvist i landet lyckas uppnå fyra gånger så höga vinstmarginaler som dem som finansinstitut med hemvist i landet redovisar i sina respektive verksamheter i Portugal.

14 Enligt kommissionen kan det i förevarande fall inte med någon giltighet hävdas att finansinstitut med hemvist i landet och finansinstitut utan hemvist i landet inte befinner sig i objektivt sett jämförbara situationer. Det framgår av domstolens praxis, i synnerhet av dess domar av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), punkt 27, och av den 15 februari 2007 i mål C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande (REG 2007, s. I-1425), punkt 24, att personer med hemvist i landet och personer utan hemvist i landet befinner sig i jämförbara situationer, när det gäller kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den verksamhet som en person utan hemvist i landet bedriver i en medlemsstat och denna verksamhet har genererat en skattepliktig inkomst. Dessa kostnader ska därför i princip beaktas i nämnda stat när personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet beskattas för nettoinkomsten, det vill säga efter avdrag för sådana kostnader. Enligt domen i det ovannämnda målet Hollman (punkterna 50 och 51) krävs enligt icke-diskrimineringsprincipen för övrigt, att när samma skatt tillämpas för personer med hemvist i landet som för personer utan hemvist i landet, beskattas inte inkomsten för sistnämnda personer efter en högre skattesats än den som tillämpas på inkomst som uppbärs av personer med hemvist i landet, samt att beskattningsunderlaget inte får vara mera omfattande är det som föreskrivs för sistnämnda personer. De finansinstitut som saknar hemvist i landet bör således åtminstone ha rätt att dra av de räntor som de har betalat till tredje man för att erhålla det kapital som används vid kredittransaktioner som utförs i Portugal.

15 Kommissionen har även gjort gällande att det i motsats till vad Republiken Portugal har hävdat inte ankommer på hemviststaten att via avtal eller ensidiga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning fastställa den skatt som investeraren slutligen ska betala. Det är tvärtom den medlemsstat vars lagstiftning innebär en diskriminering som har att undanröja denna. I förevarande fall är Republiken Portugals argument för övrigt irrelevant, eftersom nivån på den källskatt som denna medlemsstat innehåller är så hög att den slukar hela vinsten från en kredittransaktion som genomförs på normala marknadsvillkor.

16 Vad slutligen beträffar argumentet att den här ifrågavarande skillnaden i behandling rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse, nämligen dels upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, dels bekämpningen av skatteflykt, har kommissionen bland annat hävdat att det finns andra medel, inte minst de som föreskrivs i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), som möjliggör för medlemsstaterna att uppnå de mål som eftersträvas med dessa tvingande skäl av allmänintresse och samtidigt iaktta proportionalitetsprincipen.

17 Kommissionen har i sin replik preciserat att det fördragsbrott som läggs Republiken Portugal till last inte består i att det faktiskt existerar sådana situationer som dem som anförts som exempel inom ramen för det nu aktuella förfarandet, utan i bibehållandet av nationella bestämmelser vars tillämpning leder till en uppenbar skillnad i skattemässig behandling mellan finansinstitut med hemvist i landet och finansinstitut utan hemvist i landet, vilken är till nackdel för de senare.

18 Kommissionen har medgett att det är omöjligt att fastställa vilket kapital av det som erhålls från tredje man som de facto har använts av en enhet för att finansiera enskilda kredittransaktioner i en viss stat. Däremot är det enligt kommissionen möjligt att vid

beskattningen i källstaten beräkna nettoinkomsten i denna enhet. I förevarande fall skulle det räcka med att Republiken Portugal låter den skattskyldige göra avdrag från bruttoinkomsten i denna medlemsstat för ett belopp motsvarande ett genomsnitt av de allmänna kostnader som den skattskyldige har haft för förvärvet av liknande intäkter i hemviststaten. För att undvika att de finansinstitut som saknar hemvist i landet drar av genomsnittliga kostnader som av källstaten kan anses överdrivna, kan sistnämnda stat begränsa möjligheten till kostnadsavdrag till ett maximibelopp, som fastställs exempelvis utifrån de genomsnittliga kostnader som banker med hemvist i landet redovisar för liknande transaktioner. I vart fall är svårigheterna med att hänföra specifika kostnader till vissa inkomster inte något giltigt skäl för att rättfärdiga att källstaten beskattar bruttoinkomsten för personer utan hemvist i landet, eller att denna inkomst de facto beskattas hårdare, än liknande inkomster för skattskyldiga personer med hemvist i landet.

19 Republiken Portugal har hävdat att den diskriminerande behandling som kommissionen anser föreligga är ett rent antagande. Eftersom kommissionen inte har visat att det påstådda fördragsbrottet äger rum, ska dess talan ogillas.

20 Denna medlemsstat har förklarat att även om det antas att det förekommer fall där det med avseende på de konkreta omständigheterna i den finansiella transaktionen kan konstateras en skillnad i skattetryck mellan beskattningen av ränta som finansinstitut med hemvist i landet uppbär, och beskattningen av ränta som uppbärs av finansinstitut utan hemvist i landet, är denna skillnad i behandling inte diskriminerande och leder inte till någon begränsning av de friheter som avses i artiklarna 49 EG och 56 EG eller i artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet.

21 Situationen för finansinstitut med hemvist i landet och för finansinstitut utan hemvist i landet är nämligen inte objektivt sett jämförbara, varför en skillnad i behandling beträffande beskattningsunderlaget när det gäller ränta som uppburits i Portugal är rättfärdigad. Denna skillnad följer av den särskilda karaktär som kännetecknar finansiella transaktioner och tillhandahållande av tjänster avseende kreditgivning, vilken är kopplad till det faktum att det generellt sett inte är möjligt att påvisa ett karaktäristiskt samband mellan kostnaderna och de inkomster som redovisats, och inte heller att för varje transaktion sammanlänka redovisade vinster med de medel som använts för finansieringen. Beräkningsunderlaget för skatten på de räntor som uppburits av finansinstitut utan hemvist i landet bör således avse bruttoinkomsterna medan beskattningen av inkomsterna i finansinstitut med hemvist i landet sker på grundval av nettoinkomsten. I den mån de senares totala inkomst skulle beaktas, oavsett var dessa förvärvats, vore det också möjligt att beakta deras samtliga kostnader.

22 Republiken Portugal har vidare gjort gällande att den omtvistade lagstiftningen i vart fall ska anses rättfärdigad av tvingande skäl av allmänintresse. Landet har i det avseendet åberopat upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten i enlighet med territorialitetsprincipen och bekämpningen av skatteflykt.

23 Denna medlemsstat har i sin duplik bland annat tillagt att eftersom kommissionen medgett att det inte är möjligt att fastställa vilket kapital som konkret har använts av en enhet för att finansiera kredittransaktioner i en viss stat, går den ”juridiska skapelse” som kommissionens argumentation vilar på längre än vad gemenskapsrätten tillåter. Den ifrågasatta lagstiftningen kan alltså inte anses oförenlig med EG-fördraget eller EES-avtalet.

24 Det system som kommissionen har förordat tar sikte på ett abstrakt och artificiellt avdrag från inkomsten i finansinstitut utan hemvist i landet, vilket innebär att transaktionens resultat alls inte överensstämmer med verkligheten vad gäller nettoinkomsterna för aktörer utan hemvist i landet. I ett sådant system finns för övrigt, i motsats till vad som krävs enligt den rättspraxis som kommissionen åberopat i detta avseende, inte något samband mellan de utgifter som beaktats och den verksamhet som genererat de skattepliktiga inkomsterna. Härav följer att de enheter med hemvist i landet och de enheter som saknar hemvist i landet inte, när det gäller den här ifrågavarande lagstiftningen, befinner sig i objektivt sett jämförbara situationer.

25 Enligt Republiken Litauen, som har intervenerat till stöd för Republiken Portugal, krävs det, för att avgöra huruvida det föreligger en skillnad i behandlingen till nackdel för de finansinstitut som saknar hemvist i landet, att hänsyn tas inte bara till den skatt som tas ut i källstaten, utan också till den skatt som påförs i den stat där de ifrågavarande enheterna har hemvist. I förevarande fall har kommissionen endast prövat den behandling som följer av tillämpningen av den portugisiska lagstiftningen, medan den bortsett från inverkan av hemviststatens lagstiftning på dessa enheters förmåga och vilja att tillhandahålla tjänster i Portugal. Kommissionen ska alltså inte anses ha bevisat det påstådda fördragsbrottet.

Domstolens bedömning

26 Enligt fast rättspraxis är det kommissionen som, i mål om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, har bevisbördan för det påstådda fördragsbrottet och som ska förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera huruvida fördragsbrott föreligger. Kommissionen får därvidlag inte stödja sig på någon presumtion (se, bland annat, dom av den 5 oktober 1989 i mål 290/87, kommissionen mot Nederländerna, REG 1989, s. 3083, punkterna 11 och 12, och av den 4 mars 2010 i mål C-241/08, kommissionen mot Frankrike, REU 2010, s. I-1697, punkt 22).

27 För att i förevarande mål bevisa att den portugisiska lagstiftningen – vilken av samtliga i målet inblandade anses leda till att enheter med hemvist i landet och enheter vilka saknar hemvist i landet behandlas olika när det gäller inkomstskatt för juridiska personer – medför högre skatt för de sistnämnda, stödjer sig kommissionen på ett räkneexempel baserat på förutsättningen att den i exemplet aktuella enheten redovisar en vinstmarginal på 10 procent.

28 Som framgår av den tabell som generaladvokaten har presenterat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande och av de skäl som mera utförligt redovisats i punkterna 37–39 däri, spelar denna vinstmarginal en avgörande roll vid prövningen av huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i förevarande mål utmynnar i en högre beskattning av enheter utan hemvist i landet, eftersom skattesatsen de facto inte är den enda omständighet som ska beaktas i detta hänseende.

29 I den mån denna beräkning, som kommissionen har betecknat som teoretisk, dels bestrids av den portugisiska regeringen av det skälet att förutsättningen för densamma saknar allt samband med verkligheten, dels att nämnda regering presenterar en beräkning som grundas på en annan vinstmarginal, vilken utmynnar i en lösning där de enheter som har hemvist i landet beskattas hårdare, ankommer det, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 40 i sitt förslag till avgörande, på kommissionen att visa att de siffror som ligger till grund för dess beräkning överensstämmer med den ekonomiska verkligheten. Kommissionen hade således bland annat kunnat inkomma med statistik eller uppgifter om räntenivån på banklån och villkoren för återfinansiering för att ge stöd åt rimligheten i beräkningarna.

30 Det ska emellertid konstateras att kommissionen i förvarande fall varken under det skriftliga förfarandet eller under förhandlingen, och inte ens på domstolens uttryckliga förfrågan, har företett några som helst övertygande omständigheter som kan visa att de siffror som den har åberopat till stöd för sin ståndpunkt har förankring i verkligheten, eller att det anförda räkneexemplet inte endast utgör en ren räkneövning.

31 Domstolen konstaterar mot denna bakgrund att kommissionen i förevarande fall inte har styrkt det fördragsbrott som har lagts Republiken Portugal till last.

32 Kommissionens talan ska därför ogillas.

Rättegångskostnader

33 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Republiken Portugal har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Republiken Portugals yrkande bifallas. I enlighet med artikel 69.4 första stycket i samma rättegångsregler ska Republiken Litauen, som har intervenerat till stöd för Republiken Portugals yrkanden, bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Talan ogillas.

2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.

3) Republiken Litauen ska bära sina rättegångskostnader.

Underskrifter