FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT fremsat den 25. marts 2010[1]

I — Indledning

1. Kommissionen har i den foreliggende traktatbrudssag gjort gældende, at Den Portugisiske Republik beskatter renter, som ikke-hjemmehørende kreditinstitutter oppebærer i Portugal, højere end hjemmehørende modtageres renteindtægter. I forbindelse med grænseoverskridende rentebetalinger opkræves en kildeskat på op til 20% af bruttoindkomsten. Det er ikke muligt at fradrage de refinansieringsomkostninger, der er forbundet med ydelsen af lånet. Indenlandske modtagere pålægges derimod kun en selskabsskat på 25% af deres nettoindkomst.

2. Kommissionen mener, at Portugal derved tilsidesætter den frie udveksling af tjenesteydelser og den frie bevægelighed for kapital, der er sikret ved EF-traktaten og aftalen af 2. maj 1992 om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS-aftalen)[2].

3. Den Portugisiske Republik har heroverfor navnlig anført, at Kommissionen reelt ikke har godtgjort, at ikke-hjemmehørende kreditinstitutter beskattes højere. Den har subsidiært anført, at ikke-hjemmehørende og hjemmehørende kreditinstitutters situation ikke er sammenlignelig. Ikke-hjemmehørende långivere er begrænset skattepligtige af de renteindtægter, som de oppebærer i Portugal. Efter Domstolens praksis[3] skal kildestaten derfor kun tage hensyn til de udgifter, som er direkte forbundet med den økonomiske virksomhed, der udøves i denne stat. Refinansieringsomkostninger kan imidlertid ikke henføres til specifikke lån. Det er derfor ikke muligt at fastlægge de omkostninger, der er direkte forbundet med ikke-hjemmehørende bankers renteindtægter i Portugal.

4. Ifølge Portugal volder det imidlertid ingen problemer at fastlægge hjemmehørende skattepligtiges nettoindkomst. De beskattes af deres globale indkomst i Portugal og kan

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT 1994 L 1, s. 3.

3 — Jf. dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 27, af 6.7.2006, sag C-346/04, Conijn, Sml. I, s. 6137, præmis 20, af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 52, af 15.2.2007, sag C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, Sml. I, s. 1425, præmis 23-25, og af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 50.

derfor fradrage alle deres driftsomkostninger i denne indkomst uden at skulle henføre disse omkostninger til bestemte indtægter.

5. Kommissionen betragter den foreliggende sag som en prøvesag og går ud fra, at andre medlemsstater også beskatter ikke-hjemmehørende bankers renteindtægter efter lignende regler, som er baseret på den modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (herefter »OECD's modeloverenskomst«).

6. Domstolen har tidligere behandlet beskatningen af grænseoverskridende udlodning af udbytte, men endnu ikke taget nærmere stilling til beskatningen af grænseoverskridende rentebetalinger i kildestaten. Det er under alle omstændigheder værd at fremhæve Truck Center-dommen [4], der vedrører rentebetalinger mellem associerede selskaber. Sådanne rentebetalinger fritages efter vedtagelsen af direktiv 2003/49/EF [5] for kildeskat. Beskatningen af renter, der udbetales til ikke-hjemmehørende fysiske personer, er også reguleret i fællesskabsretten [6]. Der er imidlertid ikke truffet bestemmelser i afledt ret om den skattemæssige behandling af rentebetalinger til kreditinstitutter, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som ikke har nogen tilknytning til skyldneren.

II — Retsforskrifter

7. De fællesskabsretlige rammer for denne sag er fastlagt i artikel 49 EF og 56 EF, der sikrer den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser. EØS-aftalens artikel 36 og 40, der ligeledes gøres gældende, svarer i det væsentlige til de nævnte bestemmelser i EF-traktaten.

8. I henhold til § 4, stk. 2, i Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas [7] (den portugisiske lov om selskabsskat, herefter »CIRC«) beskattes juridiske personer og andre foretagender, der ikke er hjemmehørende i Portugal, kun af de indtægter, de oppebærer på portugisisk område. Ifølge CIRC's § 4,

4 — Dom af 22.12.2008, sag C-282/07, Truck Center, Sml. I, s. 10767.

5 — Rådets direktiv 2003/49/EF af 3.6.2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, EUT L 157, s. 49.

6 — Rådets direktiv 2003/48/EF af 3.6.2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger, EUT L 157, s. 38.

7 — Lovdekret nr. 442-B/88 af 30.11.1988, som affattet ved lovdekret nr. 211/2005 af 7.12.2005, *Diário da República I*, serie A, nr. 234, af 7.12.2005.

stk. 3, litra c), beskattes følgende indtægter, som udlændinge modtager fra Portugal: kapitalindtægter fra skyldnere, der bor i Portugal eller har deres hjemsted eller forretningssted dér, og betalinger, der tilskrives faste driftssteder i Portugal.

9. Ifølge CIRC's artikel 88, stk. 1, artikel 88, stk. 3, litra b), og artikel 88, stk. 5, opkræves skatten for ikke-hjemmehørende modtageres vedkommende i form af en endelig kildeskat. Skattesatsen ligger ifølge CIRC's artikel 80, stk. 2, litra c), på 20%. I de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster (herefter også »DBO«), som Portugal har indgået med alle medlemsstater undtagen Cypern og med alle EØS-lande undtagen Liechtenstein, sænkes kildeskattesatsen til 10, 12 eller 15%. Overenskomsterne foreskriver i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, at der opkræves kildeskat af den ikke-hjemmehørende modtagers bruttoindkomst.

10. Indenlandske modtageres indkomst underkastes derimod den almindelige selskabsskat på 25% (CIRC's artikel 80, stk. 1). Det er imidlertid kun deres nettoindkomst, der beskattes, dvs. renteindtægter efter fradrag af driftsomkostninger, herunder refinansieringsomkostninger.

III — Den administrative procedure og parternes påstande

11. Kommissionen har under den administrative procedure, der forløb forskriftsmæssigt, gjort gældende, at Den Portugisiske Republik beskatter renter af realkreditlån og andre lån, som indenlandske skyldnere betaler til finansielle institutioner i en anden medlemsstat eller i et EØS-land, hårdere end tilsvarende rentebetalinger til indenlandske modtagere. Dette er i strid med artikel 49 EF og 56 EF og med de tilsvarende bestemmelser i EØS-aftalen. Kommissionen kunne ikke tilslutte sig Den Portugisiske Republiks argumenter og anlagde derfor den foreliggende sag den 6. marts 2008. Den har i den forbindelse nedlagt følgende påstande:

— Det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF samt EØS-aftalens artikel 36 og 40, idet den ved at beskatte rentebetalinger til udlandet hårdere end rentebetalinger, der på det portugisiske område foretages til hjemmehørende enheder, pålægger restriktioner for ydelse af realkreditlån og andre kreditydelser foretaget af finansielle institutioner, der er hjemmehørende i andre medlemsstater og i stater, der er part i EØS-aftalen.

— Den Portugisiske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

12. Den Portugisiske Republik har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

13. Domstolens præsident har ved kendelse af 4. august 2008 givet Republikken Litauen tilladelse til at intervenere til støtte for Den Portugisiske Republiks påstande.

IV — Retlig bedømmelse

A — *Klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 49 EF og 56 EF*

1. Spørgsmålet om, hvilken grundlæggende frihed der finder anvendelse

14. For at afgøre, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, er det efter fast retspraksis nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning [8].

15. Der skal ifølge den omtvistede lovgivning betales kildeskat af alle kapitalindtægter, som udenlandske selskaber modtager. Efter dens ordlyd omfatter den således også udlånsrenter eller andre kapitalstrømme mellem virksomheder, hvis hovedformål ikke er at levere finansielle tjenesteydelser.

16. Kommissionens søgsmål vedrører imidlertid kun den skattemæssige behandling af de renter, som finansielle institutioner oppebærer for lån, de har ydet. Det fremgår af fast retspraksis, at den långivningsvirksomhed, der udøves af et kreditinstitut, udgør tjenesteydelser i artikel 49 EF's forstand [9].

17. Lånebeløbet og renterne skal ganske vist overføres fra én medlemsstat til en anden i forbindelse med finansielle tjenesteydelser. Disse grænseoverskridende pengestrømme er i princippet også kapital- og betalingstransaktioner. Deres eneste formål er imidlertid at gennemføre en låneforretning, der reelt set er en tjenesteydelse.

18. Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt artikel 56 EF finder anvendelse, må det derfor fastslås, at den omtvistede nationale lovgivnings eventuelle restriktive virkninger for den frie bevægelighed for kapital og betalinger blot er en uundgåelig konsekvens af eventuelle restriktioner, som er pålagt den

8 — Dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31-33, af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 34 og 44-49, og af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 25.

9 — Dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 11, og af 9.7.1997, sag C-222/95, Parodi, Sml. I, s. 3899, præmis 17, samt Fidium Finanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 39.

frie udveksling af tjenesteydelser. Når en national foranstaltning på én gang vedrører flere grundlæggende friheder, skal Domstolen i princippet kun undersøge foranstaltningen i lyset af en af disse friheder, hvis det under de foreliggende omstændigheder viser sig, at de andre er helt sekundære i forhold til den første frihed og kan henføres til denne [10].

19. De anfægtede bestemmelser skal som følge heraf kun undersøges i forhold til den frie udveksling af tjenesteydelser.

20. I Fidium Finanz-dommen bemærkede Domstolen endvidere, at erhvervsmæssig långivning overvejende falder ind under anvendelsesområdet for den frie udveksling af tjenesteydelser. Domstolen fandt, at den uundgåelige påvirkning af de frie kapitalbevægelser var af sekundær karakter, skønt Fidium Finanz som et selskab med hjemsted i et tredjeland kun havde mulighed for at påberåbe sig denne grundlæggende frihed. [11].

21. Efter Kommissionens opfattelse er disse bemærkninger om forholdet mellem den frie udveksling af tjenesteydelser og den frie bevægelighed for kapital kun møntet på selskaber, der har hjemsted i et tredjeland, og gælder derfor ikke her. Domstolen ønskede at gøre det klart, at det ikke er muligt at omgå princippet om, at anvendelsesområdet for den frie udveksling af tjenesteydelser er begrænset til fællesskabsborgere, ved at anvende bestemmelserne om den frie bevægelighed for kapital parallelt.

22. Denne antagelse fra Kommissionens side afkræftes imidlertid af en lang række afgørelser fra Domstolen, der kun omhandler forhold inden for Fællesskabet, og hvor Domstolen har bedømt konkurrenceforholdet mellem forskellige grundlæggende friheder på samme måde som i Fidium Finanz-dommen [12].

2. Begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser

23. Artikel 49 EF er efter fast retspraksis til hinder for anvendelse af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver

10 — Fidium Finanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 34, og dom af 8.9.2009, sag C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional og Bwin International, Sml. I, s. 7633, præmis 47.

11 — Fidium Finanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 47-49.

12 — Jf. bl.a. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 33, samt dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 24, og af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 37 og 50, og SGI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 23 ff.

vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat [13].

24. Der er bl.a. tale om en restriktion, som er forbudt ved artikel 49 EF, når en medlemsstats skattebestemmelser, som finder anvendelse på grænseoverskridende økonomisk virksomhed, er mindre fordelagtige end dem, der finder anvendelse på økonomisk virksomhed, der udøves inden for denne medlemsstats grænser [14].

25. Den frie udveksling af tjenesteydelser stiller desuden krav om afskaffelse af enhver forskelsbehandling af tjenesteyderen på grund af hans nationalitet eller på grund af, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres [15].

26. Parterne er enige om, at renteindtægter, der stammer fra Portugal, behandles forskelligt alt efter, om den skattepligtige er hjemmehørende i Portugal eller i en anden medlemsstat eller et EØS-land.

27. Den forskellige behandling er altså direkte knyttet til den skattepligtiges hjemsted, som for selskabers vedkommende ifølge artikel 48 EF har til formål at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem, ligesom det er tilfældet med fysiske personers nationalitet [16]. Jeg vil derfor i det følgende undersøge, om de omtvistede portugisiske bestemmelser medfører en forskelsbehandling, der er forbudt. Det er tilfældet, hvis den skattemæssige behandling af ikke-hjemmehørende kreditinstitutters renteindtægter er mindre fordelagtig end beskatningen af tilsvarende indtægter, der modtages af hjemmehørende.

28. Kommissionen har hertil anført, at Den Portugisiske Republik reelt beskatter ikke-hjemmehørende kreditinstitutters renteindtægter hårdere, fordi skatterne opkræves af bruttobeløbet, hvorimod beskatningsgrundlaget for hjemmehørendes vedkommende er nettoindkomsten. Bankernes fortjeneste er ret beskeden på det europæiske marked, der er meget gennemsigtigt som følge af den fælles valuta og de harmoniserede bankregler. Det forskellige beskatningsgrundlag resulterer derfor i, at ikke-hjemmehørende modtagere underkastes en væsentligt højere beskatning.

29. Kommissionen har underbygget dette med et regneeksempel, hvor den antager, at et kreditinstituts fortjeneste udgør 10% af bruttoindkomsten, hvilket betyder, at det slet ikke får noget overskud efter skat, så snart kildeskattesatsen også når op på 10%.

13 — Dom af 5.10.1994, sag C-381/93, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5145, præmis 17, af 12.7.2001, sag C-157/99, Smits og Peerbooms, Sml. I, s. 5473, præmis 61, af 18.12.2007, sag C-281/06, Jundt, Sml. I, s. 12231, præmis 52, og af 19.11.2009, sag C-314/08, Filipiak, Sml. I, s. 11049, præmis 61.

14 — Filipiak-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 62.

15 — Jf. bl.a. dom af 18.7.2007, sag C-490/04, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6095, præmis 83, og af 21.1.2010, sag C-546/07, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 439, præmis 39.

16 — Jf. bl.a. Truck Center-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 32.

30. Den portugisiske regering har bestridt, at ikke-hjemmehørende kreditinstitutter beskattes mindre fordelagtigt end hjemmehørende kreditinstitutter, og illustreret dette med et regneeksempel, der er baseret på lavere driftsomkostninger og en tilsvarende højere fortjenstmargen. Den har endvidere med støtte fra den litauiske regering gjort gældende, at Kommissionen ikke har påvist, at der rent faktisk foreligger en restriktion, og udelukkende har baseret sig på formodninger.

31. Følgende oversigt, der både indeholder Kommissionens og den portugisiske regerings regneeksempler, viser sammenhængen mellem beskatningsgrundlaget og skattesatsen.

Bruttorente indtægter	Drifts omkost ninger	Nettoindkomst	Ikke-hjemmehørende: Skat på bruttoindkomsten			Hjemmehørende: 25% skat af nettoindkomsten
			10% ifølge DBO	15% ifølge DBO	20% uden DBO	
10000 €	0 €	10000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2500 €
10000 €	1000 €	9000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2250 €
10000 €	2000 €	8000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2000 €
10000 €	3000 €	7000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1750 €
10000 €	4000 €	6000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1500 €
10000 €*	5000 €	5000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1250 €
10000 €	6000 €	4000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1000 €
10000 €	7000 €	3000 €	1000 €	1500 €	2000 €	750 €
10000 €	8000 €	2000 €	1000 €	1500 €	2000 €	500 €
10000 €**	9000 €	1000 €	1000 €	1500 €	2000 €	250 €
10000 €	10000 €	0 €	1000 €	1500 €	2000 €	0 €

* Den portugisiske regerings eksempel
** Kommissionens eksempel.

32. Det fremgår af oversigten, at beskatningen af ikke-hjemmehørende forbliver uændret, selv om driftsomkostningerne varierer, hvorimod hjemmehørendes skattetilsvar falder i takt med, at driftsomkostningerne stiger. Når der anvendes en skattesats på 10% i henhold til en DBO, beskattes ikke-hjemmehørende hårdere, så snart driftsomkostningerne overstiger 60% af bruttoindkomsten, eller nettoindkomsten udgør højst 40% af bruttoindkomsten. Ved en kildeskattesats på 15 eller 20% beskattes udlændinge mindre fordelagtigt, allerede når driftsomkostningerne udgør henholdsvis 40 eller 20% af bruttoindkomsten.

33. Som de regeringer, der har afgivet indlæg i sagen, med rette har påpeget, fremgår det af fast retspraksis, at det under en traktatbrudssag i medfør af artikel 226 EF påhviler Kommissionen at godtgøre, at det påståede traktatbrud foreligger. Det er Kommissionen, der skal fremlægge den dokumentation for Domstolen, som er nødvendig for, at denne kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud, og Kommissionen kan ikke herved påberåbe sig nogen formodning [17].

34. Kommissionen pointerede under retsmødet, at den har godtgjort, at hjemmehørende behandles ringere end ikke-hjemmehørende, fordi de ikke kan fradrage driftsomkostningerne i deres beskatningsgrundlag. Det er sagsøgte, der skal påvise, at denne forskel, som skyldes de lavere skattesatser, reelt ikke resulterer i en højere beskatning af ikke-hjemmehørende.

35. I den forbindelse tager Kommissionen dog ikke hensyn til, hvordan oplysningspligten og bevisbyrden er fordelt. Den skal som sagsøger fremlægge alle faktiske omstændigheder, som på overbevisende måde understøtter det påståede traktatbrud, der er fremført i stævningen. Kommissionen har ikke nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat traktaten ved at fastlægge beskatningsgrundlaget forskelligt. Den har i stedet gjort gældende, at ikke-hjemmehørendes renteindtægter beskattes hårdere end hjemmehørendes renteindtægter. Den skal som følge heraf oplyse, hvilke faktiske omstændigheder denne påstand støttes på, og føre bevis for disse.

36. Som det ses af tabellen i punkt 31, afhænger beskatningsniveauet af to faktorer, nemlig skattesatsen og beskatningsgrundlaget. Det er ubestridt, at skattesatserne for rentebetalinger til ikke-hjemmehørende kreditinstitutter er lavere end den almindelige selskabsskattesats, som hjemmehørende kreditinstitutters renteindtægter er underlagt. Beskatningsgrundlaget for kildeskat af grænseoverskridende rentebetalinger er derimod

17 — Dom af 20.3.1990, sag C-62/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 925, præmis 37, af 14.4.2005, sag C-341/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 2733, præmis 35, og af 6.12.2007, sag C-401/06, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 10609, præmis 27.

større, fordi det ikke kan mindskes ved fradrag af driftsomkostninger.

37. Det afhænger af, hvor stort sammenligningsgruppens, dvs. de hjemmehørende kreditinstitutters, beskatningsgrundlag faktisk er, om denne omstændighed, selv om skattesatserne er lavere, fører til en højere beskatning af kreditinstitutter, som har hjemsted i en anden medlemsstat. Størrelsen varierer i modsætning til ikke-hjemmehørende rentemodtageres beskatningsgrundlag alt efter, hvor høje driftsomkostningerne er set i forhold til bruttoindkomsten. Der er kun tale om et traktatbrud, hvis hjemmehørende ved at fradrage deres driftsomkostninger nedbringer skattegrundlaget i en sådan grad, at den skat, der skal betales, bliver lavere end kildeskatten af bruttorenteindtægter, selv om skattesatsen er højere.

38. Kommissionen har med hensyn til beskatningsgrundlagets størrelse indvendt, at bankernes fortjenstmargen som følge af konkurrencesituationen på det indre marked i bedste fald vil nå op på det niveau, som den har lagt til grund i sit regneeksempel (10% af bruttoindkomsten). Hvis dette er korrekt, vil den lavere skattesats, der gælder for rentebetalinger til udlandet, ikke være tilstrækkelig til at opveje den ulempe, som den manglende fradragsret for driftsomkostninger medfører for ikke-hjemmehørende kreditinstitutter. Kildeskatten vil tværtimod lægge beslag på hele overskuddet og på forhånd gøre det urentabelt at låne penge ud på tværs af grænserne [18].

39. Den portugisiske regering har bestridt denne påstand. Dens eget taleksempel er ikke helt entydigt, fordi det tager udgangspunkt i refinansieringsomkostninger, som kun udelukker, at ikke-hjemmehørende banker stilles ringere, hvis det er den mest favorable DBO-skattesats, der finder anvendelse [19]. Med dette eksempel hævder den portugisiske regering imidlertid ikke, at der faktisk må regnes med refinansieringsomkostninger af den størrelsesorden, som den selv har lagt til grund. Hensigten med eksemplet er i stedet at vise, at der fremkommer andre resultater, hvis de fiktive parametre ændres.

40. Når det af Kommissionen anførte således er blevet bestridt, burde den have fremlagt konkrete beviser for, hvordan forholdet reelt er mellem portugisiske kreditinstitutters bruttorenteindtægter og deres driftsomkostninger. Den har imidlertid under hele sagsforløbet og også under retsmødet udelukkende støttet sig på hypotetiske regneeksempler. Kommissionen skal ganske vist ikke godtgøre, at ikke-hjemmehørende i hvert enkelt tilfælde beskattes højere end indlændinge [20], men den skal godtgøre, at der rent faktisk kan være tale om et traktatbrud. Den kunne have

18 — Jf. tabellen i punkt 31 i dette forslag til afgørelse.

19 — Jf. sjette kolonne i tabellen i punkt 31 i dette forslag til afgørelse.

20 — Jf. i denne retning dom af 23.4.2009, sag C-406/07, Kommissionen mod Grækenland, præmis 27.

styrket troværdigheden af sine antagelser ved at fremlægge statistiske data eller oplysninger om bankernes udlånsrente og om betingelserne for deres refinansiering.

41. Når Kommissionen ikke har fremlagt denne dokumentation, må den højere beskatning af rentebetalinger til ikke-hjemmehørende modtagere betragtes som en ren formodning, der ikke er tilstrækkelig underbygget. Kommissionen har således ikke ført bevis for det påståede traktatbrud.

42. Det er dog også muligt at fremføre andre argumenter for, at der foreligger et traktatbrud.

43. Uanset hvor høje de konkrete refinansieringsomkostninger er, gør den portugisiske lovgivning det således vanskeligt for kreditinstitutter, der har hjemsted i en anden medlemsstat, at tage konkurrencen op med de indenlandske kreditinstitutter og at få adgang til det portugisiske marked.

44. Når en bank fra en anden medlemsstat, uanset at refinansieringsomkostningerne er uændrede, sænker sine renter og nøjes med en mindre fortjeneste for at tiltrække kunder i Portugal, falder den skat, der skal betales i Portugal, ikke i forhold til den lavere fortjenstmargen, men kun i forhold til det lavere bruttorentebeløb. Den relative beskatning af overskuddet stiger.

45. Indenlandske virksomheder beskattes imidlertid kun af deres nettoindkomst. Hvis overskuddet falder, bliver skatten tilsvarende lavere. Den relative beskatning af overskuddet ændres altså ikke. Det betyder reelt, at udenlandske banker får meget svært ved at konkurrere på prisen med indenlandske banker, fordi de pålægges en større skattebyrde for grænseoverskridende rentebetalinger, når deres fortjenstmargen er tilstrækkeligt lav, end den, som indlændinge bærer for tilsvarende indtægter [21].

46. Udenlandske banker er med andre ord nødt til at sikre sig en fortjenstmargen, der som minimum svarer til kildeskatten, for ikke at lide tab. De portugisiske banker har mulighed for at underbyde dem og stadig opnå et overskud efter skat.

47. Denne virkning har Kommissionen imidlertid ikke gjort gældende. Den Portugisiske Republik kunne derfor ikke forsvare sig effektivt mod den underliggende påstand om, at udenlandske kreditinstitutter hindres i at få

21 — Jf. i denne sammenhæng dom af 5.10.2004, sag C-442/02, CaixaBank France, Sml. I, s. 8961, præmis 12 f., hvori Domstolen fandt, at forbuddet mod forrentning af indlån på anfordringskonti også var en hindring for markedsadgangen.

adgang til markedet. Det kan derfor ikke fastslås, at der foreligger et traktatbrud, med baggrund i dette forhold i den foreliggende sag.

48. Som følge heraf må Den Portugisiske Republik frifindes for så vidt angår tilsidesættelsen af artikel 49 EF, eftersom Kommissionen ikke har ført tilstrækkeligt bevis for, at denne medlemsstat reelt beskatter rentebetalinger til kreditinstitutter, der har hjemsted i en anden medlemsstat, hårdere end rentebetalinger til kreditinstitutter, der har hjemsted på portugisisk område.

B — *Klagepunktet om tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 36 og 40*

49. Domstolen har allerede fastslået, at garantierne i EØS-aftalens artikel 36 og i artikel 49 EF er identiske og skal fortolkes ensartet [22]. Det samme gælder for EØS-aftalens artikel 40 og artikel 56 EF [23]. Betragtningerne om den påståede tilsidesættelse af EF-traktatens bestemmelser finder derfor tilsvarende anvendelse på EØS-aftalens artikel 36 og 40 [24].

50. Kommissionen har heller ikke i denne henseende fremlagt faktiske oplysninger om indtægternes og driftsomkostningernes størrelse og har derfor ikke formået at bevise, at rentebetalinger til kreditinstitutter, der har hjemsted i et EØS-land, beskattes hårdere.

C — *Foreløbig konklusion*

51. Det må konkluderes, at Kommissionen ikke har godtgjort, at der er sket en tilsidesættelse af den frie udveksling af tjenesteydelser, der er sikret ved artikel 49 EF og i EØS-aftalens artikel 36, og som er det eneste kriterium, de omtvistede omstændigheder skal vurderes ud fra. Portugal bør derfor frifindes i det hele.

22 — Dom af 5.7.2007, sag C-522/04, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 5701, præmis 44 f.

23 — Dom af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 65 f.

24 — Der kan imidlertid forholde sig anderledes med udvekslingen af oplysninger mellem skattemyndighederne, eftersom Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 (EFT L 76, s. 1), ikke gælder i EØS-landene (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 70 ff., og mit forslag til afgørelse af 16.7.2009 i denne sag, punkt 74 ff.).

52. Der kan dog ikke afvises, at den måde, som ikke-hjemmehørende kreditinstitutters renteindtægter beskattes på, kan udgøre en væsentlig hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, hvis Kommissionens antagelser om refinansieringsomkostningernes størrelse holder stik.

53. Det er under de givne omstændigheder ikke muligt at tage stilling til det centrale spørgsmål om, hvorvidt det kan være berettiget at pålægge ikke-hjemmehørende kre ditinstitutter en større eller ligefrem prohibitiv skattebyrde, fordi de med hensyn til refinansieringsomkostninger ikke befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med indenlandske kreditinstitutters.

54. Det må navnlig stå åbent, om der kun er en direkte økonomisk forbindelse [25] mellem ikke-hjemmehørendes omkostninger og deres indtægter i værtsmedlemsstaten, hvis disse omkostninger også kan henføres *individuelt* til indtægterne, eller om der i givet fald skal fradrages en forholdsmæssig andel af de samlede omkostninger. I det sidstnævnte tilfælde rejser der sig imidlertid det vanskelige spørgsmål, hvordan disse forholdsmæssige omkostninger skal fastsættes i praksis i betragtning af de særlige forhold, der gør sig gældende for bankvirksomhed.

25 — Jf. herved Gerritse-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 27, og dommen i sagen Centro Equestre da Lezíria Grande, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 23 og 25.

V — Sagens omkostninger

55. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, og Den Portugisiske Republik har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, bør det pålægges Kommissionen at betale disse omkostninger. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer de medlemsstater, der er indtrådt i sagen, deres egne omkostninger.

VI — Forslag til afgørelse

56. Jeg foreslår Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Den Portugisiske Republik frifindes.

2) Kommissionen betaler sagens omkostninger med undtagelse af Republikken Litauens omkostninger.

3) Republikken Litauen bærer sine egne omkostninger.«