FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT
föredraget den 25 mars 2010 [1]

I — Inledning

1. Kommissionen har i förevarande mål om fördragsbrott anklagat Republiken Portugal för att beskatta räntor som utländska kreditinstitut uppbär i Portugal hårdare än inhemska kreditinstituts ränteinkomster. Vid gränsöverskridande räntebetalningar innehålls en källskatt med upp till 20 procent av bruttoinkomsten. De med långivningen förenade refinansieringskostnaderna är inte avdragsgilla. För inhemska mottagare blir däremot endast nettoinkomsten föremål för påförande av inkomstskatt för juridiska personer med 25 procent.

2. Enligt kommissionen innebär detta att Portugal åsidosätter friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital vilka båda säkerställs i EG-fördraget och i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) [2].

3. Republiken Portugal har till sitt försvar främst anfört att kommissionen inte förebringat någon konkret bevisning för att utländska kreditinstitut beskattas hårdare. Den har i andra hand anfört att utländska och inhemska kreditinstitut inte befinner sig i jämförbara situationer. Utländska långivare är begränsat skattskyldiga för de ränteinkomster de uppbär i Portugal. Källstaten behöver därför enligt domstolens rättspraxis [3] också bara ta hänsyn till de kostnader som har ett omedelbart samband med den verksamhet som bedrivs i denna stat. Refinansieringskostnaderna kan emellertid inte hänföras till enskilda lån. Därmed är det inte möjligt att fastställa vilka kostnader som hör samman med de ränteintäkter som utländska banker uppbär i Portugal.

4. För skattskyldiga personer med hemvist i landet kan nettoinkomsten däremot fastställas utan svårigheter. Eftersom dessa är skattskyldiga i Portugal för sina världsvida

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EUT L 1, 1994, s. 3.

3 — Se dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), punkt 27, av den 6 juli 2006 i mål C-346/04, Conijn (REG 2006, s. I-6137), punkt 20, av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (REG 2006, s. I-9461), punkt 52, av den 15 februari 2007 i mål C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande (REG 2007, s. I-1425), punkterna 23–25, och av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl. (REG 2008, s. I-6845), punkt 50.

inkomster kan de från dessa dra av samtliga kostnader i näringsverksamheten och detta förutsätter inte att kostnaderna hänförs till specifika inkomster.

5. Kommissionen anser att förevarande förfarande utgör ett pilotmål och har utgått ifrån att även andra medlemsstater beskattar utländska bankers ränteinkomster enligt liknande bestämmelser som utformats i linje med den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) (nedan kallat OECD:s modellavtal).

6. När det gäller källstatens beskattning av gränsöverskridande ränteinkomster har domstolen – till skillnad från beskattningen av gränsöverskridande utdelningar – ännu inte tagit närmare ställning. Dock ska domen i målet Truck Center [4] nämnas, vilken rörde räntebetalningar mellan närstående bolag. Sådana räntebetalningar ska numera enligt direktiv 2003/49/EG [5] undantas från källskatt. Även beskattningen av räntebetalningar till fysiska personer som inte har hemvist i landet är också föremål för gemenskapsrättslig reglering [6]. Den skattemässiga behandlingen av räntebetalningar till kreditinstitut med säte i en annan medlemsstat vilka inte är närstående till gäldenären regleras däremot inte i några sekundärrättsakter.

II — Tillämpliga bestämmelser

7. Artikel 49 EG och 56 EG, vilka säkerställer friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital, utgör den gemenskapsrättsliga ramen för förevarande förfarande. De därutöver åberopade artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet överensstämmer i allt väsentligt med nämnda bestämmelser i EG-fördraget.

8. Enligt artikel 4.2 i den portugisiska Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas [7] (lagen om inkomstskatt för juridiska personer) (nedan kallad CIRC) är juridiska personer och liknande enheter utan hemvist i landet skattskyldiga endast för inkomst som

4 — Dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767).

5 — Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EGT L 157, s. 49).

6 — Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

7 — 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.

uppbärs i landet. Enligt artikel 4.3 c CIRC är personer utan hemvist i landet skattskyldiga för följande inkomster som har sin källa i Portugal: inkomst av kapital när gäldenären är bosatt, har sitt säte eller sin ledning i landet, samt betalningar som ska hänföras till ett i landet beläget driftställe.

9. Enligt artikel 88.1, 88.3 b och 88.5 CIRC innehålls skatten som definitiv källskatt för mottagare utan hemvist i landet. Skattesatsen uppgår enligt artikel 80.2 c CIRC till 20 procent. I de bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning (skatteavtal) som Portugal har ingått med samtliga medlemsstater utom Cypern, och med samtliga EES-medlemsstater utom Liechtenstein, föreskrivs en nedsättning av källskattesatsen till 10, 12 eller 15 procent. I överensstämmelse med OECD:s modellavtal stadgas därmed i skatteavtalen att källskatten ska innehållas på bruttoinkomsten för mottagare utan hemvist i landet.

10. Däremot omfattas inhemska mottagares inkomst av den allmänna skattesats på 25 procent som gäller beträffande inkomstskatt för juridiska personer (artikel 80.1 CIRC). Skatten tas dock i dessa fall ut på nettoinkomsten, det vill säga ränteinkomsterna efter avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, inklusive refinansieringskostnader.

III — Det administrativa förfarandet och talan

11. I det i vederbörlig ordning förlöpta förberedande förfarandet har kommissionen hävdat att Republiken Portugal beskattar hypoteksräntor och räntor på liknande lån som gäldenärer med hemvist i landet betalar till finansinstitut i en annan medlemsstat eller i en EES-medlemsstat hårdare än motsvarande räntebetalningar till mottagare med hemvist i landet. Detta innebär ett åsidosättande av artiklarna 49 EG och 56 EG och av de motsvarande bestämmelserna i EES-avtalet. Eftersom den inte lät sig övertygas av Republiken Portugals svaromål beslutade kommissionen den 6 mars 2008 väcka förevarande talan, med yrkande om att domstolen ska

— fastställa att Republiken Portugal har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG samt artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet genom att beskatta räntebetalningar till utlandet hårdare är räntebetalningar till institut med säte i Portugal och därigenom införa inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster avseende hypotekslån och andra krediter, och

— förplikta Republiken Portugal att ersätta rättegångskostnaderna.

12. Republiken Portugal har yrkat att talan ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

13. Domstolens ordförande har i beslut av den 4 augusti 2008 tillåtit Republiken Litauen att intervenera i målet till stöd för Republiken Portugals yrkanden.

IV — Rättslig bedömning

A — *Åsidosättande av artiklarna 49 EG och 56 EG*

1. Tillämplig grundläggande frihet

14. Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de fria rörligheterna ska enligt fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen [8].

15. Enligt den omtvistade bestämmelsen ska källskatt innehållas på samtliga kapitalbelopp som betalas till utländska juridiska personer. Dessa omfattar alltså enligt ordalydelsen även låneräntor eller andra kapitalflöden mellan företag, vars huvudsakliga verksamhetsföremål inte är att tillhandahålla finansiella tjänster.

16. Kommissionens talan avser dock endast den skattemässiga behandlingen av räntor som finansinstitut uppbär på av dem utlånade medel. Enligt fast rättspraxis utgör ett kreditinstituts verksamhet avseende kreditgivning ett tillhandahållande av en tjänst i den mening som avses i artikel 49 EG [9].

17. Visserligen måste lånebeloppet och räntor överföras från en medlemsstat till en annan inom ramen för de finansiella tjänsterna. Dessa gränsöverskridande betalningsströmmar bildar i princip också kapital- och betalningsrörelser. Dessa är emellertid endast ett genomförande av själva kredittransaktionen, vilken i sig utgör ett tillhandahållande av en tjänst.

18. Beträffande tillämpligheten av artikel 56 EG konstaterar domstolen att den eventuella inskränkande inverkan som den ifrågavarande nationella lagstiftningen skulle kunna ha på den fria rörligheten för kapital och betalningar endast skulle vara en oundviklig

8 — Dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkterna 31–33, av den 3 oktober 2006 i mål C-451/04, Fidium Finanz (REG 2006, s. I-9521), punkterna 34 och 44–49, och av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, SGI (REU 2010, s. I-487), punkt 25.

9 — Dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 11, av den 9 juli 1997 i mål C-222/95, Parodi (REG 1997, s. I-3899), punkt 17, och domen i målet Fidium Finanz (ovan fotnot 8), punkt 39.

konsekvens av de eventuella inskränkningarna av friheten att tillhandahålla tjänster. När en nationell bestämmelse kan knytas till flera olika grundläggande friheter samtidigt ska domstolen dock i princip utgå från en av dessa friheter om det framgår att de övriga friheterna under omständigheterna i det enskilda fallet är helt underordnade denna frihet och kan knytas till denna [10].

19. Följaktligen ska de ifrågasatta bestämmelserna uteslutande prövas mot friheten att tillhandahålla tjänster.

20. I domen i målet Fidium Finanz fann domstolen att även yrkesmässig kreditgivning skulle hänföras till tillämpningsområdet för friheten att tillhandahålla tjänster. Den endast reflexmässigt berörda fria rörligheten för kapital fick enligt domstolen stå tillbaka för den förstnämnda friheten, trots att den fria rörligheten för kapital var den enda frihet som Fidium Finanz i egenskap av företag i tredjeland kunde åberopa. [11]

21. Enligt kommissionen tar dessa konstateranden beträffande förhållandet mellan friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital endast sikte på det fall där ett företag har sitt säte i tredjeland, vilket inte är aktuellt här. Domstolen har sökt undvika att den inskränkning av tillämpningsområdet för att tillhandahålla tjänster som innebär att endast gemenskapsmedborgare omfattas, kringgås genom en parallell tillämpning av den fria rörligheten för kapital.

22. Kommissionens ståndpunkt i detta avseende vederläggs dock av talrika avgöranden från domstolen där uteslutande inomgemenskapliga förhållanden varit i fråga och där domstolen har bedömt konkurrensförhållandet mellan olika grundläggande friheter på samma sätt som i domen i målet Fidium Finanz [12].

2. Inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster

23. Enligt fast rättspraxis strider all nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater

10 — Domen i målet Fidium Finanz (ovan fotnot 8), punkt 34, och dom av den 8 september 2009 i mål C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional och Bwin International (REG 2009, s. I-7633), punkt 47.

11 — Domen i målet Fidium Finanz (ovan fotnot 8), punkterna 47–49.

12 — Se bland annat domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 33, och dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 24, av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome (REG 2009, s. I-8591), punkterna 37 och 50, och domen i målet SGI (ovan fotnot 8), punkt 23 och följande punkter.

än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat mot artikel 49 EG [13].

24. En otillåten inskränkning enligt artikel 49 EG föreligger bland annat när skattebestämmelser i en medlemsstat som är tillämpliga på gränsöverskridande näringsverksamhet är mindre förmånliga än dem som är tillämpliga på näringsverksamhet som bedrivs inom denna medlemsstat [14].

25. Friheten att tillhandahålla tjänster förutsätter dessutom ett avskaffande av all diskriminering av en tjänsteleverantör på grund av dennes nationalitet eller den omständigheten att denne är etablerad i en annan medlemsstat än den där tjänsten ska utföras [15].

26. Det är ostridigt mellan parterna att ränteinkomsterna från Portugal behandlas olika beroende på om den skattskyldige har hemvist i Portugal eller i en annan medlemsstat respektive EES-stat.

27. Skillnaden i behandling anknyter alltså direkt till den skattskyldiges säte vilket för juridiska personer enligt artikel 48 EG, liksom nationaliteten när fråga är om fysiska personer, bestämmer anknytningen till en stats rättsordning [16]. Därmed ska det i det följande prövas huruvida de ifrågasatta portugisiska bestämmelserna utgör en otillåten diskriminering. Så är fallet om den skattemässiga behandlingen av utländska kreditinstituts ränteinkomster behandlas mindre förmånligt än vad som är fallet vid beskattningen av inhemska kreditinstituts motsvarande inkomst.

28. Kommissionen har i detta hänseende anfört att Republiken Portugal beskattar utländska kreditinstituts ränteinkomster hårdare, eftersom skatten tas ut på bruttobeloppet, medan beskattningsunderlaget för personer med hemvist i landet utgörs av nettoinkomsten. Banker uppnår endast små vinstmarginaler på den europeiska marknaden, som på grund av den gemensamma valutan och de harmoniserade reglerna för bankerna är mycket transparent. Därmed leder de olika beräkningsunderlagen till väsentligt hårdare beskattning av utländska mottagare.

29. Detta sammanhang har kommissionen förklarat med hjälp av ett räkneexempel där den utgår från att vinsten för ett kreditinstitut utgör 10 procent av bruttointäkterna, vilket innebär att hela vinsten elimineras om också källskattesatsen uppgår till 10 procent.

13 — Dom av den 5 oktober 1994 i mål C-381/93, kommissionen mot Frankrike (REG 1994, s. I-5145; svensk specialutgåva, volym 16, s. 223), punkt 17, av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Smits och Peerbooms (REG 2001, s. I-5473), punkt 61, av den 18 december 2007 i mål C-281/06, Jundt (REG 2007, s. I-12231), punkt 52, och av den 19 november 2009 i mål C-314/08, Filipiak (REG 2009, s. I-11049), punkt 61.

14 — Domen i målet Filipiak (ovan fotnot 13), punkt 62.

15 — Se bland annat dom av den 18 juli 2007 i mål C-490/04, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-6095), punkt 83, och av den 21 januari 2010 i mål C-546/07, kommissionen mot Tyskland (REU 2010, s. I-439), punkt 39.

16 — Se domen i målet Truck Center (ovan fotnot 4), punkt 32.

30. Den portugisiska regeringen har bestritt att utländska kreditinstitut behandlas mindre förmånligt i skattemässigt hänseende än inhemska sådana, och har som grund för denna ståndpunkt också den anfört ett räkneexempel i vilken den utgått från lägre kostnader i verksamheten och därmed från en högre vinstmarginal. Nämnda regering har med stöd av den litauiska regeringen dessutom hävdat att kommissionen inte har visat att det faktiskt föreligger en inskränkning, varför den endast grundat sitt påstående på antaganden.

31. Av följande översikt som även återfinns i kommissionens och den portugisiska regeringens räkneexempel, framgår sambandet mellan beskattningsunderlaget och skattesatsen.

Ränteinkomster brutto	Kostnader i verksamheten	Inkomster netto	Personer utan hemvist i landet: Skatt på bruttoinkomsten			Personer med hemvist i landet: Skatt 25 procent på nettoinkomsten
			10 procent - skatteavtal	15 procent - skatteavtal	20 procent utan skatteavtal	
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 portugisiska regeringens exempel.
** Kommissionens exempel.

32. Översikten visar att skatten för personer utan hemvist i landet inte förändras trots att kostnaderna i verksamheten varierar, medan den skatt som personer med hemvist i landet har att betala minskar i proportion till storleken på kostnaderna i verksamheten. Vid tillämpning av den 10-procentiga skattesats som gäller enligt vissa skatteavtal beskattas personer utan hemvist i landet hårdare så snart kostnaderna i verksamheten överstiger 60 procent av bruttoinkomsten eller nettoinkomsten är 40 procent eller mindre av bruttoinkomsten. Vid en källskattesats på 15 procent respektive 20 procent inträder den oförmånliga beskattningen av personer utan hemvist i landet redan när kostnaderna i verksamheten uppgår till 40 respektive 20 procent av bruttoinkomsten.

33. Som de båda regeringarna korrekt har påpekat gäller enligt fast rättspraxis att det är kommissionen som i mål om fördragsbrott enligt artikel 226 EG ska bevisa det påstådda fördragsbrottet. Kommissionen ska förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera om fördragsbrott föreligger och den får därvid inte stödja sig på någon presumtion [17].

34. Kommissionen betonade under den muntliga förhandlingen att den har bevisat att personer utan hemvist i landet behandlas sämre än personer med hemvist i landet, eftersom de inte får dra av några kostnader i verksamheten från beskattningsunderlaget. Det är svaranden som ska visa att denna skillnad på grund av de lägre skattesatserna inte leder till en högre beskattning för personer utan hemvist i landet.

35. Därmed har kommissionen dock felbedömt fördelningen av bevisbördan. Den har i egenskap av sökande att förebringa alla omständigheter som visar att fördragsbrottet, sådant det formulerats i ansökan, har ägt rum. Kommissionen har inte yrkat fastställelse av att Republiken Portugal har åsidosatt fördraget genom att beräkna beskattningsunderlagen på olika sätt. Kommissionens talan avser i stället att personer utan hemvist i landet beskattas hårdare för sina ränteinkomster än personer med hemvist i landet. Kommissionen måste alltså förebringa omständigheter som styrker detta påstående.

36. Som tabellen i punkt 31 visar avgörs skattebördan av två faktorer, nämligen skattesatsen och beräkningsunderlaget. De skattesatser som tillämpas på räntebetalningar till utländska kreditinstitut är obestridligen lägre än den allmänna inkomstskattesats för juridiska personer som tillämpas på ränteinkomster som uppbärs av skattskyldiga personer med hemvist i landet. Beräkningsunderlaget för källskatten på gränsöverskridande räntebetalningar är däremot bredare eftersom det

17 — Dom av den 20 mars 1990, i mål C-62/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-925), punkt 37, av den 14 april 2005 i mål C-341/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2005, s. I-2733), punkt 35, och av den 6 december 2007 i mål C-401/06, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-10609), punkt 27.

inte får minskas med avdrag för kostnader i verksamheten.

37. Huruvida denna omständighet leder till en högre beskattning för kreditinstitut med säte i en annan medlemsstat trots att lägre skattesatser tillämpas, avgörs av den faktiska omfattningen av beräkningsunderlaget för kreditinstitut med hemvist i landet som jämförelsegrupp. Detta värde varierar till skillnad från beräkningsunderlaget för de mottagare av räntor som saknar hemvist i landet beroende på hur höga kostnaderna i verksamheten blir i förhållande till bruttoinkomsterna. Endast när beskattningsunderlaget för personer med hemvist i landet blir så lågt, på grund av avdrag för kostnaderna i verksamheten, att den skatt som påförs underlaget blir lägre än källskatten på bruttoinkomsten trots att skattesatsen är högre, har fördragsbrottet bevisats.

38. När det gäller beräkningsunderlagets omfattning har kommissionen anfört att bankernas vinstmarginal till följd av konkurrenssituationen på den inre marknaden åtminstone uppgår till de tal som används i räkneexemplet (10 procent av bruttoinkomsterna). Om detta stämmer skulle den lägre skattesats som är tillämplig på ränteutbetalningar inte räcka för att kompensera den nackdel som utländska kreditinstitut utsätts för när de nekas rätten att dra av kostnaderna i verksamheten. Källskatten skulle snarare konsumera hela vinsten och från första början göra det meningslöst i affärsmässigt hänseende att driva ett gränsöverskridande kreditföretag [18].

39. Den portugisiska regeringen har bestritt detta påstående. Dess eget räkneexempel är visserligen inte helt entydigt eftersom den utgår från refinansieringskostnader vilka utesluter att utländska banker behandlas sämre bara när den förmånligaste skattesatsen enligt skatteavtalen tillämpas [19]. Detta exempel innebär dock inte något medgivande från den portugisiska regeringens sida av att refinansieringskostnaderna är av samma omfattning som den själv har använt i sitt exempel. Exemplet är snarare tänkt att illustrera att resultaten blir olika beroende på hur de fiktiva parametrarna ändras.

40. Då vad kommissionen har hävdat alltså har bestritts är den skyldig att förebringa konkreta bevis för att det faktiskt finns ett samband mellan bruttoränteintäkter och kostnader i verksamheten i kreditinstitut i Portugal. Kommissionen har dock under hela förfarandet, även under den muntliga förhandlingen, uteslutande grundat sig på hypotetiska räkneexempel. Även om kommissionen inte behöver visa att beskattningen för personer utan hemvist i landet i varje enskilt fall är högre än beskattningen för personer med hemvist i landet [20], måste den emellertid styrka att fördragsbrottet faktiskt varit möjligt. Den hade

18 — Se tabellen i punkt 31 i detta förslag till avgörande.

19 — Se sjätte kolumnen i tabellen i punkt 31 i detta förslag till avgörande.

20 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2009 i mål C-406/07, kommissionen mot Grekland, punkt 27.

exempelvis kunnat förebringa statistik eller uppgifter om räntenivån på banklån och bankernas betingelser för refinansiering, för att bevisa att dess antaganden är plausibla.

41. Kommissionen har dock inte kommit in med något sådant underlag varför den högre beskattningen av räntebetalningar till mottagare utan hemvist i landet endast utgör ett antagande som inte bygger på några fakta. Kommissionen har därmed inte bevisat det påstådda fördragsbrottet.

42. Det vore också tänkbart att påståendet om fördragsbrott skulle kunna grundas på en annan argumentation.

43. Oberoende av storleken på refinansieringskostnaderna gör nämligen den portugisiska regeringen det svårare för kreditinstitut med säte i en annan medlemsstat att konkurrera med inhemska institut och få tillgång till den portugisiska marknaden.

44. När en bank från en annan medlemsstat sänker sina räntor trots oförändrade refinansieringskostnader och tar ut en mindre försäljningsvinst för att värva kunder i Portugal, sjunker inte den därpå belöpande skatten i samma grad som den minskade marginalen, utan endast motsvarande det minskade bruttoräntebeloppet. Relativt sett ökar skatten på vinsten.

45. Företag med hemvist i landet beskattas däremot endast för sin nettoinkomst. Sjunker deras vinst minskar också skatten i motsvarande mån. Den relativa skatten på vinsten ändras alltså inte. Resultatet blir att utländska banker får det betydligt svårare att priskonkurrera med inhemska banker. När en viss vinstmarginal underskrids blir nämligen skatten på gränsöverskridande räntebetalningar högre än den som personer med hemvist i landet har att erlägga på motsvarande inkomst [21].

46. Detta kan också uttryckas så, att utländska banker måste uppnå en lägsta marginal motsvarande källskatten för att undvika förlust. Portugisiska banker kan bjuda under de utländska bankerna och fortfarande redovisa en vinst efter skatt.

47. Kommissionen har dock inte åberopat denna verkan. Republiken Portugal fick alltså inte någon möjlighet att i tillräcklig mån försvara sig mot det däri förekommande påståendet att utländska kreditinstitut hindras från

21 — Se i detta sammanhang dom av den 5 oktober 2004 i mål C-442/02, CaixaBank Frankrike (REG 2004, s. I-8961), punkterna 12 och 13, i vilken domstolen fann att även ett förbud mot räntebärande avistakonton utgör ett hinder för tillträde till marknaden.

tillträde till marknaden. Ett fastställande av ett fördragsbrott i förevarande förfarande kan därmed inte grundas på denna aspekt.

48. Talan ska således ogillas i den del den avser åsidosättande av artikel 49 EG eftersom kommissionen inte förmått bevisa att Republiken Portugal beskattar räntebetalningar till kreditinstitut med säte i en annan medlemsstat hårdare än räntebetalningar till institut med säte i Portugal.

B — *Åsidosättande av artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet*

49. Domstolen har redan slagit fast att bestämmelserna i artikel 36 i EES-avtalet och artikel 49 EG ska tolkas identiskt och enhetligt [22]. Detsamma ska enligt domstolen gälla beträffande artikel 40 i EES-avtalet och artikel 56 EG [23]. Domstolens fastställelse av att det påstådda åsidosättandet av bestämmelserna i EG-fördraget ägt rum gäller således i motsvarande mån även för artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet [24].

50. Inte heller i detta avseende har kommissionen förmått bevisa att räntebetalningar till kreditinstitut med säte i en EES-medlemsstat beskattas hårdare, då den nämligen inte redovisat några faktiska omständigheter angående storleken på inkomsterna och utgifterna i verksamheten.

C — *Resultat i denna del*

51. Det ska avslutningsvis konstateras att kommissionen inte har bevisat att den i artikel 49 EG och i artikel 36 i EES-avtalet säkerställda friheten att tillhandahålla tjänster har åsidosatts, vilket är den enda frihet som föremålet för denna talan ska bedömas mot. Talan ska således ogillas i sin helhet.

22 — Dom av den 5 juli 2007 i mål C-522/04, kommissionen mot Belgien (REG 2007, s. I-5701), punkterna 44 och 45.

23 — Dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien (REG 2009, s. I-10983), punkterna 65 och 66.

24 — En skillnad kan dock uppkomma när det gäller informationsutbytet mellan skattemyndigheterna eftersom rådets direktiv (77/799/EEG) av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) inte gäller i EES-medlemsstaterna (se domen i målet kommissionen mot Italien (ovan fotnot 23), punkt 70 och följande punkter, samt punkt 74 och följande punkter i mitt förslag till avgörande av den 16 juli 2009 i det målet).

52. Det får därvid inte bortses från att utformningen av skatten på utländska kreditinstituts ränteinkomster kan innebära betydande hinder för friheten att tillhandahålla tjänster om kommissionens antaganden om refinansieringskostnadernas storlek är korrekta.

53. Det är inte möjligt att mot bakgrund av dessa omständigheter ta ställning till målets kärnfråga, nämligen huruvida den eventuellt betydligt högre, och till och med avhållande skattebördan för utländska kreditinstitut kan rättfärdigas av att dessa, när det gäller refinansieringskostnaderna, inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för inhemska institut.

V — Rättegångskostnader

54. Framför allt måste det lämnas obesvarat huruvida kostnader för personer utan hemvist i landet har ett omedelbart ekonomiskt samband [25] med dessa personers inkomster i värdmedlemsstaten, när kostnaderna kan hänföras till dem även på ett sådant sätt att de kan *individualiseras*, eller om hänsyn till en viss andel av de totala kostnaderna ska ske under vissa omständigheter. I det senare fallet uppkommer därtill den komplicerade frågan hur denna andel av kostnaderna med hänsyn till bankbranschens särdrag ska fastställas i praktiken.

55. 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 yrkanden bifallas. I enlighet med artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna ska intervenienterna i förevarande mål bära sina rättegångskostnader.

25 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen Gerritse (ovan fotnot 3), punkt 27, och Centro Equestre da Lezíria Grande (ovan fotnot 3), punkterna 23 och 25.

VI — Förslag till avgörande

56. Jag föreslår att domstolen

”1. ogillar överklagandet,

2. förpliktar kommissionen att ersätta kostnaderna i förfarandet, med undantag av Republiken Litauens rättegångskostnader, och

3. förpliktar Republiken Litauen ett bära sina rättegångskostnader.”