KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 25 märtsil 2010[1]

I. Sissejuhatavad märkused

1. Komisjon heidab käesolevas liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses Portugali Vabariigile ette seda, et mitteresidendist krediidiasutuste poolt Portugalis saadud intressidelt peetakse kinni suurem maks kui residendist tulusaajate intressidelt. Piiriülestelt intressimaksetelt kinnipeetav maks on kuni 20% brutotulust. Laenude tagamisega seotud refinantseerimiskulude mahaarvamine ei ole lubatud. Residendist tulusaajate puhul maksustatakse seevastu vaid netotulu 25% suuruse ettevõtte tulumaksuga.

2. Sellega rikub Portugal komisjoni hinnangul EÜ asutamislepingu ja 2. mail 1992 alla kirjutatud Euroopa Majanduspiirkonna lepinguga (EMP leping)[2] tagatud teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist.

3. Portugal väidab oma seisukohti kaitstes eelkõige seda, et komisjon ei ole tegelikult tõendanud mitteresidendist krediidiasutuste suuremat maksukoormust. Teise võimalusena väidab Portugal, et residendist ja mitteresidendist krediidiasutused ei ole võrreldavas olukorras. Mitteresidendist laenuandjatel on oma Portugalis saadud intressitulude osas piiratud maksukohustus. Seetõttu peab lähteriik Euroopa Kohtu praktika[3] kohaselt ka silmas pidama vaid neid kulusid, mis on tekkinud otseses seoses majandustegevusega selles riigis. Refinantseerimiskulusid ei saa siiski iga üksiku laenuga seostada. Seetõttu ei ole võimalik määrata kindlaks neid kulusid, mis on kaudselt seotud mitteresidendist pankade poolt Portugalis saadud intressituludega.

4. Residendist maksukohustuslaste netotulu on seevastu võimalik ilma raskusteta kindlaks määrata. Kuna nende kogu maailmas

1 – Algkeel: saksa.

2 – EÜT 1994, L 1, lk 3.

3 – 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933, punkt 27); 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-346/04: Conijn (EKL 2006, lk I-6137, punkt 20); 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen (EKL 2006, lk I-9461, punkt 52); 15. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-345/04: Centro Equestre da Lezíria Grande (EKL 2007, lk I-1425, punktid 23–25) ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt (EKL 2008, lk I-6845, punkt 50).

teenitud tulu maksustatakse Portugalis, siis on võimalik sellest tulust maha arvata kõik nende tegevuskulud ilma, et tekiks vajadus kulude jaotamiseks kindlate tulude vahel.

5. Komisjon käsitleb käesolevat kohtuasja pilootmenetlusena ja lähtub sellest, et ka teised liikmesriigid maksustavad mitteresidendist pankade intressitulu sarnaste reeglite kohaselt, mis järgivad Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) koostatud näidislepingut topeltmaksustamise vältimise kohta tulu- ja kapitalimaksuga (edaspidi „OECD näidisleping").

6. Piiriüleste intressimaksete maksustamist lähteriigis ei ole Euroopa Kohus – erinevalt piiriüleste dividendide väljamaksete maksustamisest – veel lähemalt käsitlenud. Ära tuleb märkida otsus kohtuasjas Truck Center [4] sidusühingute vaheliste intressimaksete kohta. Sellised intressimaksed on direktiivi 2003/49/EÜ [5] kohaselt nüüdseks maksudest vabastatud. Mitteresidendist füüsilistele isikutele tehtud intressimaksete maksustamine on samuti ühenduse õigusega reguleeritud. [6] Teises liikmesriigis, millel puudub võlgnikuga seotus, asuvale krediidiasutusele tehtavate intressimaksete maksustamise korra osas teisese õiguse sätted puuduvad.

II. Õiguslik raamistik

7. Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklid 49 ja 56, mis kehtestavad teenuste osutamise vabaduse ja kapitali vaba liikumise, on käesolevas kohtuasjas ühenduse õiguslikuks raamistikuks. Lisaks väljatoodud EMP lepingu artiklid 36 ja 40 vastavad olulises osas Euroopa Ühenduse asutamislepingu eelnimetatud sätetele.

8. Portugali *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectiva* [7] *s* (ettevõtte tulumaksu seadustik, edaspidi „CIRC") artikli 4 lõike 2 kohaselt maksustatakse mitteresidendist juriidiliste isikute ja teiste ettevõtjate puhul vaid riigi territooriumil saadud tulu.

4 – 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767).

5 – Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, (ELT L 157, lk 49).

6 – Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38).

7 – 30. novembri 1988. aasta dekreetseadus nr 442-B/88, mida on muudetud 7. detsembri 2005. aasta dekreetseadusega nr 211/2005, 7. detsembri 2005. aasta *Diário da República I*, seeria A nr 234.

CIRC artikli 4 lõike 3 punkti c järgi maksustatakse mitteresidentide puhul järgmised Portugali tuluallikast saadud tulud: kapitalitulu, kui maksukohustuslase elukoht, asukoht või juhatuse asukoht on riigi territooriumil, aga ka maksed, mis on seotud püsiva tegevuskohaga riigi territooriumil.

9. Mitteresidendist tulusaajate puhul rakendatakse tuluallikale CIRC artikli 88 lõike 1, lõike 3 punkti b ja lõike 5 kohaselt kindla suurusega maksu. Maksumäär on CIRC artikli 80 lõike 2 punkti c kohaselt 20%. Kahepoolsed topeltmaksustamise vältimise lepingud, mille Portugal on sõlminud kõigi liikmesriikidega, välja arvatud Küprosega, ja kõigi EMP riikidega, välja arvatud Liechtensteiniga, näevad ette maksumäära vähendamise 10, 12 või 15% peale. Kahepoolsed topeltmaksustamise vältimise lepingud näevad sealjuures vastavalt OECD näidislepingule ette, et mitteresidendist tulusaajate maksud peetakse kinni brutotulust.

10. Residendist tulusaajate tulu maksustatakse seevastu üldise ettevõtete tulumaksuga, mille suuruseks on 25% (CIRC artikkel 80 lõige 1). Siiski maksustatakse nende puhul vaid netotulu, st intressitulu peale tegevuskulude, sealhulgas refinantseerimiskulude, mahaarvamist.

III. Kohtueelne menetlus ja hagi

11. Nõuetekohaselt toimunud kohtueelses menetluses heitis komisjon Portugali Vabariigile ette, et residendist maksukohustuslaste poolt teistes liikmesriikides või EPM riikides asuvatele finantsasutustele makstavatelt hüpoteeklaenude ja teiste laenude intressidelt võetav maks on suurem võrreldes samasuguste intressimaksetega residendist tulusaajatele. Sellega rikutakse EÜ artikleid 49 ja 56, aga ka EMP lepingu vastavaid sätteid. Kuna Portugali Vabariigi vastuväited ei veennud komisjoni, esitas komisjon 6. märtsil 2008 käesoleva hagi, milles ta palub Euroopa Kohtul:

– tuvastada, et kuna välismaale tehtavatelt intressimaksetelt võetav maks on suurem kui Portugali territooriumil asuvatele asutustele tehtavatelt intressimaksetelt võetav maks, mis loob piirangud hüpoteeklaenude ja muude laenuteenuste osutamiseks, siis on Portugali Vabariik rikkunud EÜ artiklitest 49 ja 56 ning EMP lepingu artiklitest 36 ja 40 tulenevaid kohustusi;

– mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt.

12. Portugali Vabariik nõuab hagi rahuldamata jätmist ja palub kohtukulud välja mõista komisjonilt.

13. 4. augusti 2008. aasta määrusega andis Euroopa Kohus Leedu Vabariigile loa astuda menetlusse Portugali Vabariigi nõuete toetuseks.

IV. Õiguslik hinnang

A. *EÜ artiklite 49 ja 56 rikkumist puudutav väide*

1. Kohaldatav põhivabadus

14. Selleks, et kindlaks teha, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki. [8]

15. Vaidlusaluste õigusnormide järgi kuulub välismaiste ettevõtjate saadud igasugune kapitalitulu maksustamisele. Need hõlmavad oma sõnastuse kohaselt ka laenuintresse või muid rahavooge ettevõtjate vahel, kelle põhitegevuseks ei ole finantsteenuste osutamine.

16. Komisjoni hagi puudutab aga vaid finantsasutuste poolt väljaantud laenudelt võetavate intresside maksukohtlemist. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et krediidiasutuse tegevus, mis seisneb krediidi andmises, kujutab endast teenust EÜ artikli 49 tähenduses. [9]

17. Finantsteenuste käigus peab küll toimuma laenuraha ja intresside ülekandmine ühest liikmesriigist teise. Need piiriülesed finantsvood moodustavad põhimõtteliselt ka kapitali ja maksete liikumise. Need toimuvad siiski üksnes teenuse tuumaks olevate laenutehingute täitmiseks.

18. Mis puudutab EÜ artikli 56 kohaldatavust, siis tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike õigusnormide võimalik piirav mõju kapitali ja maksete vabale liikumisele on teenuste osutamise vabadusele kehtestatud võimalike piirangute vältimatu

8 – 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punktid 31–33); 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz (EKL 2006, lk I-9521, punktid 34 ja 44–49) ja 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI (EKL 2010, lk I-487, punkt 25).

9 – 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson (EKL 1995, lk I-3955, punkt 11); 9. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-222/95: Parodi (EKL 1997, lk I-3899, punkt 17) ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fidium Finanz, punkt 39.

tagajärg. Kui aga siseriiklik meede mõjutab samal ajal mitut põhivabadust, uurib Euroopa Kohus kõnealust meedet põhimõtteliselt üksnes seoses ühega neist vabadustest, kui nähtub, et konkreetse asja asjaolusid arvesse võttes on teised vabadused esimese suhtes täiesti teisejärgulise tähendusega ja neid on võimalik käsitleda koos. [10]

19. Siit järeldub, et vaidlustatud sätteid peab kontrollima üksnes teenuste osutamise vabaduse osas.

20. Kohtuasjas Fidium Finanz otsustas Euroopa Kohus, et majandustegevuses krediidi andmine loetakse samuti peamiselt teenuste osutamise vabaduse kohaldamisalasse kuuluvaks. Üksnes kaudselt puudutatud kapitali vaba liikumist pidas kohus vähem kaalukamaks, kuigi Fidium Finanz sai kolmandas riigis asuva äriühinguna toetuda vaid sellele põhivabadusele. [11]

21. Komisjon leiab, et teenuste osutamise vabaduse ja kapitali vaba liikumise omavahelise suhte osas tehtud järeldused on suunatud üksnes juhtudele, kui ettevõtja asukoht on kolmandas riigis, millega antud juhul tegemist ei ole. Euroopa Kohus soovis välistada võimaluse, et kapitali vaba liikumise paralleelse kohaldamisega saaks laiendada teenuste osutamise vabaduse kohaldamisala, mis on piiratud üksnes ühenduse kodanikega.

22. Komisjoni sellise väite vastu räägivad aga arvukad Euroopa Kohtu otsused, mille valdkond piirdus ühendusesiseste olukordadega ja milles Euroopa Kohus langetas otsuse erinevate põhivabaduste konkurentsi kohta sarnaselt otsusega kohtuasjas Fidium Finanz. [12]

2. Teenuste osutamise vabaduse piiramine

23. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on EÜ artikliga 49 vastuolus iga selline siseriiklik õigusakt, mille toimel muutub liikmesriikidevaheline teenuste osutamine

10 – Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fidium Finanz, punkt 34 ja 8. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-42/07: Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International (EKL 2009, lk I-7633, punkt 47).

11 – Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fidium Finanz, punktid 47–49.

12 – Vt mh eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Overseas, punkt 33; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, punkt 24); 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome (EKL 2009, lk I-8591, punktid 37 ja 50) ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SGI, punkt 23 jj.

raskemaks võrreldes teenuste osutamisega ainult ühe liikmesriigi piires. [13]

24. EÜ artikli 49 keelatud piiranguga on tegemist eeskätt juhul, kui mõne liikmesriigi maksusätted, mida kohaldatakse piiriülesele majandustegevusele, on vähem soodsad neist, mida kohaldatakse selle liikmesriigi piires toimuvale majandustegevusele. [14]

25. Lisaks eeldab teenuste osutamise vabadus igasuguse diskrimineerimise kõrvaldamist teenuseosutaja suhtes, mis põhineb tema riikkondsusel või asjaolul, et ta on asutatud teises liikmesriigis kui see, kus teenust tuleb osutada. [15]

26. Poolte vahel puudub vaidlus selle üle, et Portugalis teenitud intressitulusid käsitletakse erinevalt sõltuvalt sellest, kas maksukohustuslane on Portugali või mõne teise liikmesriigi või EMP riigi resident.

27. Erinev kohtlemine on niisiis otseselt seotud maksukohustuslase asukohaga, mis äriühingute puhul EÜ asutamislepingu artikli 48 kohaselt teenib sama eesmärki kui füüsiliste isikute kodakondsus – määrata, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad. [16] Seetõttu peab järgnevalt kontrollima, kas Portugali vaidlusalused sätted kujutavad endast keelatud diskrimineerimist. Sellega oleks tegemist juhul, kui mitteresidendist krediidiasutuste intressitulude maksukohtlemine oleks vähem soodne võrreldes residentide vastavate tulude maksustamisega.

28. Selles osas rõhutab komisjon, et Portugali Vabariik võtab mitteresidendist krediidiasutuste intressituludelt lõpptulemusena suuremat maksu, kuna maksustamisele kuulub brutosumma, samas kui residentide puhul moodustub maksustatav summa netotulu põhjal. Pangad saavutavad Euroopa turul, mis ühisraha ja pankadele kehtivate ühtlustatud nõuete tõttu on väga läbipaistev, vaid väikseid kasumimarginaale. Seetõttu viib erinev maksubaas mitteresidendist tulusaajate oluliselt suurema maksukoormuseni.

29. Seda seost selgitab komisjon arvutusliku näite abil, milles ta lähtub sellest, et krediidiasutuse kasum moodustab 10% brutotuludest, mistõttu juba ainuüksi 10% suuruse maksumäära puhul kasumit enam ei saada.

13 – 5. oktoobri 1994. aasta otsus kohtuaasjas C-381/93: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1994, lk I-5145, punkt 17); 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-157/99: Smits ja Peerbooms (EKL 2001, I-5473, punkt 61); 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-281/06: Jundt (EKL 2007, lk I-12231, punkt 52) ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-314/08: Filipiak (EKL 2009, lk I-11049, punkt 61).

14 – Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Filipiak, punkt 62.

15 – Vt mh 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-490/04: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2007, lk I-6095, punkt 83) ja 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-546/07: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2010, lk I-439, punkt 39).

16 – Vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Truck Center, punkt 32.

30. Portugali valitsus eitab seda, et mitteresidendist krediidiasutuste suhtes rakendatakse võrreldes residentidega ebasoodsamat maksustamist ja toetab oma väidet ka arvutusliku näite abil, milles lähtutakse madalamatest tegevuskuludest ja sellest tingitud kõrgemast kasumimarginaalist. Portugal heidab komisjonile lisaks veel ette, ning seda toetab ka Leedu Vabariik, et komisjon ei ole suutnud piirangu tegelikku olemasolu tõestada ning lähtub üksnes oletustest.

31. Järgnev ülevaade, mis sisaldab ka komisjoni ja Portugali valitsuse arvutuslikke näiteid, võimaldab selgitada maksubaasi ja maksumäära omavahelist seost.

Intressitulud (brutosumma)	Tegevuskulud	Tulud (neto)	**Mitteresidendid:** Maksud brutotuludelt			**Residendid**: Maksud 25% netotuludelt
			10%-topelt-maksustamise leping	15%-topelt-maksustamise leping	20% ilma topelt-maksustamise lepinguta	
10 000 €	0 €	10 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 500 €
10 000 €	1 000 €	9 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 250 €
10 000 €	2 000 €	8 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 000 €
10 000 €	3 000 €	7 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 750 €
10 000 €	4 000 €	6 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 500 €
10 000 €*	5 000 €	5 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 250 €
10 000 €	6 000 €	4 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 000 €
10 000 €	7 000 €	3 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	750 €
10 000 €	8 000 €	2 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	500 €
10 000 €**	9 000 €	1 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	250 €
10 000 €	10 000 €	0 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	0 €

* Portugali valitsuse näide,
** Komisjoni näide

32. Ülevaade näitab, et mitteresidentide maks jääb samaks sõltumata tegevuskulude erinevast suurusest, kuid residentide maks väheneb proportsionaalselt tegevuskulude suurusele. Topeltmaksustamise vältimise lepingu kohase 10%-lise maksumäära korral on mitteresidentide maksukoormus suurem niipea kui tegevuskulud ületavad 60% brutotuludest või kui netotulu on 40% või vähem brutotuludest. 15% või 20%-lise maksumäära korral on mitteresidentide maksustamine ebasoodsam juba vastavalt 40% tegevuskulude ja 20% brutotulude juures.

33. Nagu menetluses osalevad valitsused on õigesti märkinud, peab komisjon vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale EÜ artikli 226 alusel algatatud liikmesriigi kohustuse rikkumise menetluses tõendama väidetavat rikkumist. Oletustele tuginemise asemel peab ta Euroopa Kohtule esitama kohustuste rikkumise tuvastamiseks vajalikud tõendid. [17]

34. Komisjon toonitas suulise menetluse käigus, et ta on tõendanud mitteresidentide halvemat kohtlemist, kuna nad ei saa maksubaasist tegevuskulusid maha arvata. Kostja asi on põhjendada, et selline erinevus ei vii väiksemate maksumäärade tõttu mitteresidentide suurema maksukoormuseni.

35. Ent komisjon on siinkohal vääralt mõistnud põhjendamis- ja tõendamiskohustuse jagunemist. Hagejana peab komisjon esile tooma kõik asjaolud, millega loogiliselt põhjendatakse hagiavalduses nimetatud etteheidet liikmesriigi kohustuse rikkumise kohta. Komisjon ei ole palunud tuvastada, et Portugali Vabariik rikub maksubaasi erineva määratlemisega EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi. Komisjoni etteheide puudutab hoopis seda, et mitteresidentide intressituludelt võetav maks on suurem kui residentide intressituludelt võetav maks. Järelikult peab komisjon välja tooma ja tõendama asjaolusid, mis seda etteheidet põhjendavad.

36. Nagu punktis 31 esitatud tabel näitab, sõltub maksukoormuse suurus kahest tegurist, nimelt maksumäärast ja maksubaasist. Mitteresidendist krediidiasutuste intressimaksete maksumäär on vaieldamatult madalam kui üldine ettevõtte tulumaks, mida rakendatakse residentide intresside maksustamisel. Piiriüleste intressimaksete maksubaas on seetõttu

17 – 20. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-62/89: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1990, lk I-925, punkt 37), 14. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-341/02: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2005, lk I-2733, punkt 35) ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-401/06: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2007, lk I-10609, punkt 27).

laiem, kuna seda ei saa vähendada tegevuskulude mahaarvamisega.

37. Kas selline olukord sõltumata madalama maksumäära kohaldamisest viib teises liikmesriigis asuvate krediidiasutuste suurema maksukoormuseni, sõltub võrdlusgrupiks olevate residendist krediidiasutuste maksubaasi tegelikust suurusest. Erinevalt mitteresidentide maksubaasist varieerub selle väärtus sõltuvalt sellest, kui palju tegevuskulud mõjutavad brutotulude suurust. Vaid siis, kui residentide maksubaas väheneb tegevuskulude mahaarvamise tõttu nii palju, et vastav maks osutub sõltumata kõrgemast maksumäärast siiski madalamaks kui brutotuludelt kinnipeetav maks, oleks liikmesriigi kohustuse rikkumine tõendatud.

38. Maksubaasi suuruse kohta leidis komisjon, et pankade kasumimarginaal ulatub siseturul toimiva konkurentsi tulemusena parimal juhul suurusjärguni, mis on esitatud tema arvutuslikus näites (10% brutotuludest). Kui see vastaks tõele, ei oleks välismaale makstavatele intressidele rakendatav väiksem maksumäär piisav, tasakaalustamaks halvemust, mis tekib mitteresidendist krediidiasutustele tegevuskulude mahaarvamise välistamise tõttu. Kinnipeetav maks neelaks hoopis kogu kasumi ja piiriülene laenutegevus oleks ette majanduslikult mõttetuks muudetud. [18]

39. Portugali valitsus vaidlustab selle seisukoha. Tema enda poolt esitatud arvutuslik näide ei ole küll päris üheselt mõistetav, kuna see lähtub refinantseerimiskuludest, mis välistab mitteresidendist pankade halvema kohtlemise vaid soodsate topeltmaksustamise vältimise lepingute järgsete maksumäärade rakendamisel. [19] Nimetatud näite esitamisega ei ole aga Portugali valitsus möönnud, et ka tegelikult on oodata refinantseerimiskulusid tema poolt aluseks võetud suuruses. Pigem illustreerib näide tõsiasja, et igasugune fiktiivse parameetri muutmine toob kaasa erinevad tulemused.

40. Kuna komisjoni seisukohad on niisiis vaidlustatud, oleks komisjon pidanud esitama konkreetsed tõendid Portugalis tegutsevate krediidiasutuste brutointressitulude ja tegevuskulude tegeliku suhte kohta. Komisjon tugines aga kogu menetluse käigus, sealhulgas kohtuistungil, üksnes hüpoteetilistele näidisarvutustele. Isegi kui komisjon ei pea tõendama, et mitteresidentide maksukoormus on igal üksikjuhtumil suurem kui residentide oma, [20] peab ta siiski tõendama, et liikmesriigi kohustuse rikkumine on faktiliselt võimalik.

18 – Vt käesoleva ettepaneku punktis 31 toodud tabel.

19 – Vt käesoleva ettepaneku punktis 31 toodud tabeli rida 6.

20 – Vt selle kohta 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-406/07: komisjon *vs.* Kreeka, punkt 27.

Komisjon oleks pidanud esitama kas statistilisi andmeid või teavet pangalaenude intressitaseme ja pankade refinantseerimistingimuste kohta, et tõendada oma oletuste kohasust.

41. Kuna komisjon ei ole midagi sellist esitanud, jääb mitteresidendist tulusaajate intressimaksetelt võetav suurem maks üksnes oletuseks, mida ei toeta faktid. Seega ei ole komisjon väidetavat liikmesriigi kohustuste rikkumist tõendanud.

42. Oleks mõeldav ka see, et liikmesriigi kohustuste rikkumise väidet toetatakse teistsuguse argumentatsiooniga.

43. Sõltumata refinantseerimiskulude konkreetsest suurusest raskendab Portugali seadusandlus nimelt teistes liikmesriikides asuvate krediidiasutuste konkureerimist siseriiklike asutustega ja nende sisenemist Portugali turule.

44. Kui teise liikmesriigi pank vaatamata muutumatutele refinantseerimiskuludele langetab oma intressi ja lepib väiksema kasumiga, et Portugalis kliente võita, siis ei vähene vastava maksu summa mitte vastavalt langetatud marginaalile, vaid üksnes vastavalt vähendatud brutointressisummale. Kasumi suhteline maksukoormus selle läbi tõuseb.

45. Residendist ettevõtjate puhul seevastu maksustatakse üksnes nende netotulud. Kui kasum väheneb, väheneb vastavalt ka maks. Kasumi suhteline maksukoormus seega ei muutu. Selle tulemusena on välismaistel pankadel oluliselt raskem konkureerida hinna osas siseriiklike pankadega, kuna teatud tasemest madalama kasumimarginaali puhul on piiriüleste intressimaksete maksukoormus suurem kui residentidel vastavate tulude puhul. [21]

46. Seda võib ka teisiti väljendada: kahjumi vältimiseks peavad välismaised pangad saavutama vähemalt kinnipeetava maksu suuruse kasumimarginaali. Portugali pangad suudavad neist madalamat hinda pakkuda ja teenivad sealjuures ka maksude maksmise järgselt kasumit.

47. Sellist mõju ei ole komisjon küll piisava selgusega väitnud. Järelikult ei saanud Portugali Vabariik ennast piisavalt kaitsta välismaistele krediidiasutustele turule sisenemisel seatud takistust puudutava etteheite suhtes.

21 – Vt selle kohta 5. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-442/02: CaixaBank Frankreich (EKL 2004, lk I-8961, punktid 12 jj), millega Euroopa Kohus käsitas nõudehoiuse kontodelt intresside maksmise keelustamist turule sisenemise takistusena.

Seetõttu ei saa liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamine käesolevas menetluses tugineda sellele aspektile.

48. Järelikult tuleb hagi EÜ artikli 49 rikkumise osas rahuldamata jätta, kuna komisjon ei ole esitanud piisavaid tõendeid selle kohta, et Portugali Vabariik võtab teistes liikmesriikides asuvate krediidiasutuste intressimaksetel suuremat maksu kui Portugali territooriumil asuvate asutuste intressimaksetelt.

B. *EMP lepingu artiklite 36 ja 40 rikkumist puudutav väide*

49. Euroopa Kohus on juba kindlaks teinud, et EMP lepingu artiklis 36 ja EÜ artiklis 49 sätestatud tagatised on identsed ja neid tuleb tõlgendada ühetaoliselt. [22] Sama on Euroopa Kohus tuvastanud ka EMP lepingu artikli 40 ja EÜ artikli 56 osas. [23] Sellest tulenevalt kehtivad EÜ asutamislepingu sätete väidetava rikkumise osas tehtud järeldused vastavalt ka EMP lepingu artiklite 36 ja 40 suhtes. [24]

50. Komisjonil ei ole ka selles osas õnnestunud tulude ja tegevuskulude suuruse kohta käivate tegelike andmete puudumise tõttu esitada tõendeid EMP riigis asuvate krediidiasutuste intressimaksetelt võetava suurema maksu kohta.

C. *Vahekokkuvõte*

51. Kokkuvõttes tuleb tõdeda, et komisjon ei ole EÜ artikli 49 ja EMP lepingu artikliga 36 tagatud teenuste osutamise vabaduse rikkumise kohta esitanud tõendeid, mille alusel saaks hinnata käesoleva menetluse esemeks olevaid asjaolusid. Järelikult tuleb hagi jätta tervikuna rahuldamata.

22 – 5. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-522/04: komisjon *vs.* Belgia (EKL 2007, lk I-5701, punkt 44 jj).

23 – 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2010, lk I-10983, punkt 65 jj).

24 – Erinevus võib siiski tekkida tulenevalt infovahetusest maksuasutuste vahel, kuna nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) ei kehti EMP riikides (vt eespool 23. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Itaalia, punkt 70 jj ning minu 16. juuli 2009. aasta ettepanek selles kohtuasjas, punkt 74 jj).

52. Sealjuures ei saa siiski salata, et mitteresidendist krediidiasutuste intressituludele maksude korraldus võib endast kujutada olulist takistust teenuste osutamise vabadusele juhul, kui komisjoni oletused refinantseerimiskulude suuruse kohta vastaksid tõele.

53. Kohtuasja keskse küsimuse suhtes, kas mitteresidendist krediidiasutuste võimalik oluliselt suurem ja isegi tõkestav maksukoormus on õigustatud sellega, et nad refinantseerimiskulude osas ei ole residendist asutustega võrreldavas olukorras, ei ole antud asjaoludel võimalik seisukohta võtta.

54. Eriti jääb lahtiseks, kas mitteresidentide kulud on otseses majanduslikus seoses [25] nende tuludega vastuvõtvas liikmesriigis vaid siis, kui need saab tuludega individualiseeritud viisil siduda, või kas neil asjaoludel on lubatud üldiste kulude osaline arvessevõtmine. Viimasel juhul on sellesse kätketud keeruline küsimus, kuidas nimetatud kuluosasid pangandustehingu eripärasid arvestades praktikas kindlaks määrata.

25 – Vt selle kohta eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gerritse, punkt 27 ja sealsamas viidatud kohtotsus Centro Equestre da Lezíria Grande, punktid 23 ja 25.

V. Kohtukulud

55. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud ja Portugali Vabariik on kohtukulude hüvitamist nõudnud, tuleb Portugali Vabariigi kohtukulud välja mõista komisjonilt. Kodukorra artikli 69 lõike 4 alusel kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud.

VI. Ettepanek

56. Lähtudes eelnevast teen Euroopa Kohtule ettepaneku:

„1. Jätta hagi rahuldamata.

2. Mõista kohtukulud välja komisjonilt, välja arvatud Leedu Vabariigi kohtukulud.

3. Leedu Vabariik kannab ise oma kohtukulud."