ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2010. gada 25. martā[1]

I — Ievads

1. Šajā procesā sakarā ar prasību par valsts pienākumu neizpildi Komisija pārmet Portugāles Republikai, ka tā procentiem, ko saņem Portugālē nerezidējošas kredītiestādes, uzliekot lielākus nodokļus nekā ienākumiem no procentiem, ko gūst rezidenti. Pārrobežu procentu maksājumu gadījumā nodoklis ienākumu gūšanas vietā tiekot iekasēts līdz 20 % no bruto ienākumiem apmērā. Ar aizdevumu nodrošināšanu saistītie refinansēšanas izdevumi nevarot tikt atskaitīti. Rezidējoši saņēmēji turpretim maksājot tikai uzņēmumu ienākuma nodokli no neto ienākumiem 25 % apmērā.

2. Tādējādi Portugāle, pēc Komisijas uzskata, neesot ievērojusi pakalpojumu sniegšanas brīvību un brīvu kapitāla apriti, kas ir garantētas EK līgumā un 1992. gada 2. maija Nolīgumā par Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ līgums)[2].

3. Portugāles Republika savai aizstāvībai vispirms min, ka Komisija neesot iesniegusi faktiskus pierādījumus par to, ka nerezidējošām kredītiestādēm tiek uzlikti lielāki nodokļi. Pakārtoti tā apgalvo, ka nerezidējošas un rezidējošas kredītiestādes neatrodoties salīdzināmā situācijā. Nerezidējošiem aizdevējiem nodokļi par Portugālē gūtajiem ienākumiem no procentiem esot jāmaksā ierobežoti. Līdz ar to izcelsmes valstij saskaņā ar Tiesas judikatūru[3] esot jāņem vērā tikai tās izmaksas, kas ir tieši saistītas ar saimniecisko darbību šajā valstī. Refinansēšanas izmaksas tomēr nevarot tikt pieskaitītas konkrētiem aizdevumiem. Līdz ar to neesot iespējams noskaidrot izmaksas, kas ir tieši saistītas ar nerezidējošu banku Portugālē gūtajiem ienākumiem no procentiem.

4. Turpretim rezidējošu nodokļu maksātāju neto ienākumi varot tikt noskaidroti bez grūtībām. Tā kā tiem par saviem visā pasaulē gūtajiem ienākumiem ir jāmaksā nodokļi

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV 1994, L 1, 3. lpp.

3 — Skat. 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 27. punkts), 2006. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-346/04 *Conijn* (Krājums, I-6137. lpp., 20. punkts), 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (Krājums, I-9461. lpp., 52. punkts), 2007. gada 15. februāra spriedumu lietā C-345/04 *Centro Equestre da Lezíria Grande* (Krājums, I-1425. lpp., 23.–25. punkts) un 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c. (Krājums, I-6845. lpp., 50. punkts).

Portugālē, tie no šiem ienākumiem varot atskaitīt to kopējos uzņēmuma izdevumus, nepieskaitot izmaksas konkrētiem ienākumiem.

5. Komisija šo tiesvedību uzskata par paraugtiesvedību un pieņem, ka arī citas dalībvalstis uzliek nodokļus nerezidējošu banku ienākumiem no procentiem saskaņā ar līdzīgiem noteikumiem, kas pamatoti ar Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas ienākuma un īpašuma nodokļu paraugkonvenciju (turpmāk tekstā — "ESAO paraugkonvencija").

6. Par nodokļu uzlikšanu pārrobežu procentu maksājumiem izcelsmes valstī Tiesa — atšķirībā no nodokļu uzlikšanas pārrobežu dividenžu izmaksām — vēl nav izteikusi konkrētu viedokli. Katrā ziņā ir jāpiebilst, ka spriedums lietā *Truck Center* [4] attiecas uz procentu maksājumiem asociētu uzņēmumu starpā. Šādi procentu maksājumi šobrīd atbilstoši Direktīvai 2003/49/EK [5] ir jāatbrīvo no nodokļiem ienākumu gūšanas vietā. Nodokļa uzlikšana procentu maksājumiem nerezidējošām fiziskām personām arī ir regulēta Kopienu tiesībās [6]. Turpretim sekundārajās tiesībās nav norāžu par ar parādnieku nesaistītu procentu maksājumu kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, regulējumu.

II — Atbilstošās tiesību normas

7. EKL 49. un 56. pants, kas nodrošina attiecīgi pakalpojumu sniegšanas brīvību un brīvu kapitāla apriti, veido šīs tiesvedības Kopienu tiesiskos ietvarus. Papildus minētie EEZ līguma 36. un 40. pants būtībā atbilst minētajām EK līguma normām.

8. Atbilstoši Portugāles *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* [7] (Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā — "*CIRC*") 4. panta 2. punktam juridiskām personām un citām

4 — 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp.).

5 — Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.).

6 — Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.).

7 — 1988. gada 30. novembra Dekrētlikums Nr. 442/B/88 ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2005. gada 7. decembra Dekrētlikumu Nr. 211/2005 (2005. gada 7. decembra *Diário da República* I, A sērija, Nr. 234).

apvienībām, kas nav rezidentes, nodoklis tiek uzlikts tikai par ienākumiem, kas gūti iekšzemē. Atbilstoši *CIRC* 4. panta 3. punkta c) apakšpunktam nodoklis ir uzliekams šādiem nerezidentu ienākumiem Portugālē: tāda kapitāla pieaugumam, kura parādnieki vai nu dzīvo iekšzemē, vai arī tur atrodas to juridiskā adrese vai uzņēmuma vadība, kā arī maksājumiem, ko saņem iekšzemes ražotnes.

9. Atbilstoši *CIRC* 88. panta 1. punktam, 3. punkta b) apakšpunktam un 5. punktam nodoklis nerezidējošiem saņēmējiem tiek iekasēts kā galīgais nodoklis ienākumu gūšanas vietā. Saskaņā ar *CIRC* 80. panta 2. punkta c) apakšpunktu nodokļa likme ir 20 %. Divpusējās vienošanās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu (DNV), ko Portugāle ir noslēgusi ar visām dalībvalstīm, izņemot Kipru, un visām EEZ valstīm, izņemot Lihtenšteinu, paredz nodokļa ienākumu gūšanas vietā samazinājumu līdz 10, 12 vai 15 %. DNV turklāt, tāpat kā ESAO paraugkonvencijā, paredzēts, ka nodoklis ienākumu gūšanas vietā tiek iekasēts no nerezidējoša saņēmēja bruto ienākumiem.

10. Turpretim iekšzemes saņēmēju ienākumiem tiek piemērota vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme 25 % apmērā (*CIRC* 80. panta 1. punkts). Tomēr tiem nodokļi tiek uzlikti tikai neto ienākumiem, tātad ienākumiem no procentiem, atskaitot uzņēmuma izdevumus, tostarp refinansēšanas izmaksas.

III — Pirmstiesas procedūra un prasība

11. Pienācīgi notikušajā pirmstiesas procedūrā Komisija pārmeta Portugāles Republikai, ka hipotekārajiem procentiem un citu aizdevumu procentiem, ko iekšzemes parādnieki maksā finanšu iestādēm citā dalībvalstī vai citā EEZ valstī, tiek uzlikti lielāki nodokļi nekā atbilstošiem procentu maksājumiem iekšzemes saņēmējiem. Tādējādi tiekot pārkāpts EKL 49. un 56. pants, kā arī atbilstošās EEZ līguma normas. Tā kā Komisiju nepārliecināja Portugāles Republikas apgalvojumi aizstāvībai, tā 2008. gada 6. martā iesniedza šo prasību, kurā tā lūdz:

— atzīt, ka, apliekot uz citām valstīm veiktus procentu maksājumus ar lielākiem nodokļiem nekā procentus, kas samaksāti Portugāles teritorijā rezidējošām sabiedrībām, Portugāles Republika ierobežo hipotekārā kredīta un cita veida kredītu pakalpojumu sniegšanu citās dalībvalstīs un citās valstīs, kas noslēgušas EEZ līgumu, rezidējošiem finanšu uzņēmumiem un tāpēc neizpilda pienākumus, kas tai ir saskaņā ar EKL 49. un 56. pantu un EEZ līguma 36. un 40. pantu;

— piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

12. Portugāles Republika lūdz prasības pieteikumu noraidīt un piespriest Komisijai atlīdzināt visus tiesāšanās izdevumus.

13. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2008. gada 4. augusta rīkojumu Lietuvas Republikai tika atļauts iestāties lietā Portugāles Republikas prasījumu atbalstam.

IV — Tiesiskais vērtējums

A — *Iebildums par EKL 49. un 56. panta pārkāpumu*

1) Piemērojamā pamatbrīvība

14. Lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra aprites brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis [8].

15. Atbilstoši apstrīdētajam tiesiskajam regulējumam jebkuram kapitāla pieaugumam, ko saņem ārvalstu sabiedrības, ir uzliekams nodoklis ienākumu gūšanas vietā. Tātad saskaņā ar to tekstu tie attiecas uz aizdevuma procentiem vai citām kapitāla plūsmām starp uzņēmumiem, kuru galvenais mērķis nav finanšu pakalpojumu sniegšana.

16. Tomēr Komisijas prasības priekšmets ir tikai procentu, ko finanšu iestādes saņem par to izsniegtajiem aizdevumiem, regulējums. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai kredītiestādes darbība, kas ir kredītu izsniegšana, ir pakalpojums EKL 49. panta izpratnē [9].

17. Proti, veicot finanšu pakalpojumus, aizdevuma valūta un procenti ir jānosūta no vienas dalībvalsts uz citu. Šīs pārrobežu finanšu plūsmas arī galvenokārt veido kapitāla vai attiecīgi maksājumu apriti. Tomēr to uzdevums ir izpildīt kredītdarījumu, kas būtībā ir pakalpojums.

18. Līdz ar to attiecībā uz EKL 56. panta piemērojamību ir jāatzīst, ka pamata lietā apskatāmā tiesiskā regulējuma iespējamā kapitāla brīvu apriti un maksājumu veikšanas brīvību ierobežojošā iedarbība ir tikai neizbēgamas iespējamo pakalpojumu brīvas aprites

8 — 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts), 2006. gada 3. oktobra spriedums lietā C-452/04 *Fidium Finanz* (Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts) un 2010. gada 21. janvāra spriedums lietā C-311/08 *SGI* (Krājums, I-487. lpp., 25. punkts).

9 — 1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp., 11. punkts), 1997. gada 9. jūlija spriedums lietā C-222/95 *Parodi* (*Recueil*, I-3899. lpp., 17. punkts) un iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Fidium Finanz*, 39. punkts.

ierobežojumu sekas. Ja valsts tiesiskais regulējums vienlaicīgi ir piesaistīts vairākām pamatbrīvībām, Tiesa principā to izskata tikai attiecībā pret vienu no šīm pamatbrīvībām, ja izrādās, ka viena no tām ir visai otršķirīga salīdzinājumā ar otru un var tai tikt piesaistīta [10].

19. Līdz ar to apstrīdētie noteikumi ir jāpārbauda tikai attiecībā pret pakalpojumu sniegšanas brīvību.

20. Spriedumā lietā *Fidium Finanz* Tiesa kredītu izsniegšanu profesionāli arī pieskaitīja kā problēmjautājumu pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērošanas jomai. Refleksīvi skarto kapitāla brīvu apriti tā atstāja neaplūkotu, lai gan *Fidium Finanz*, būdama trešās valsts uzņēmums, varēja atsaukties tikai uz šo pamatbrīvību [11].

21. Komisija uzskata, ka šis konstatējums par pakalpojumu sniegšanas brīvības un kapitāla brīvas aprites attiecībām ir vērsts tikai uz gadījumu, kad uzņēmuma juridiskā adrese ir trešā valstī, kā tas nav šajā gadījumā. Tiesa esot tikai gribējusi izslēgt, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērošanas jomas ierobežošana vienīgi uz Kopienas pilsoņiem varētu tikt apieta, vienlaikus piemērojot kapitāla aprites brīvību.

22. Šo Komisijas apgalvojumu tomēr atspēko daudzi Tiesas nolēmumi, kuru priekšmets bija tikai Kopienu fakti un kuros Tiesa dažādu pamatbrīvību konkurences attiecības novērtēja tāpat kā spriedumā lietā *Fidium Finanz* [12].

2) Pakalpojumu sniegšanas brīvības iero bežojums

23. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 49. pants nepieļauj jebkāda tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku

10 — Iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Fidium Finanz*, 34. punkts, un 2009. gada 8. septembra spriedums lietā C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* un *Bwin International* (Krājums, I-7633. lpp., 47. punkts).

11 — Iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Fidium Finanz*, 47.–49. punkts.

12 — Skat. citu starpā iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Scheppes Overseas*, 33. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 24. punkts), 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome* (Krājums, I-8591. lpp., 37. un 50. punkts) un iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *SGI*, 23. un nākamie punkti.

par pakalpojumu sniegšanu vienas dalībvalsts robežās [13].

24. EKL 49. pantā aizliegts ierobežojums pastāv tad, ja dalībvalsts tiesību normas nodokļu jomā, kas tiek piemērotas pārrobežu saimnieciskajai darbībai, ir mazāk izdevīgas par tām, kas tiek piemērotas saimnieciskajai darbībai, kura tiek veikta šīs dalībvalsts ietvaros [14].

25. Pakalpojumu sniegšanas brīvības pamatā ir prasība, lai tiktu novērsta jebkāda pakalpojuma sniedzēja diskriminācija tā valstiskās piederības dēļ vai tādēļ, ka tas ir dibināts citā dalībvalstī nevis tajā, kur pakalpojums būtu jāsniedz [15].

26. Lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka ienākumi no procentiem Portugālē tiek regulēti atšķirīgi atkarībā no tā, vai nodokļu maksātājs ir reģistrēts Portugālē vai citā dalībvalstī, vai attiecīgi EEZ valstī.

27. Atšķirīgā attieksme tātad ir balstīta tieši uz nodokļa maksātāja juridisko adresi, kas sabiedrībām saskaņā ar EKL 48. pantu — tāpat kā fiziskām personām pilsonība — paredzēta, lai noteiktu to piederību dalībvalsts tiesiskajai iekārtai [16]. Līdz ar to turpinājumā ir jāpārbauda, vai apstrīdētajās Portugāles tiesību normās ir paredzēta aizliegta diskriminācija. Tas tā būtu, ja ienākumu no procentiem nodokļu regulējums nerezidējošām kredītiestādēm būtu nelabvēlīgāks nekā atbilstošo rezidentu ienākumu nodokļu regulējums.

28. Šajā sakarā Komisija apgalvo, ka Portugāles Republika nerezidējošu kredītiestāžu ienākumus no procentiem apliekot ar lielākiem nodokļiem, jo nodokļi tiek iekasēti no bruto summas, bet rezidentiem nodokļa bāzi veido neto ienākumi. Eiropas tirgū, kas, pamatojoties uz kopējo valūtu un harmonizēto banku tiesisko regulējumu, ir ļoti pārredzams, bankas gūstot tikai nelielu peļņu. Tādējādi atšķirīgā nodokļa bāze radot ievērojami lielāku nodokļu nastu nerezidējošiem saņēmējiem.

29. Šo kopsakarību Komisija paskaidro, izmantojot aprēķinu piemēru, kurā tā pieņēmusi, ka kredītiestādes peļņa ir 10 % no bruto ienākumiem, un tādējādi jau tad, ja nodoklis ienākumu gūšanas vietā arī ir 10 %, pēc nodokļu samaksas netiekot gūta nekāda peļņa.

13 — 1994. gada 5. oktobra spriedums lietā C-381/93 Komisija/Francija (*Recueil*, I-5145. lpp., 17. punkts), 2001. gada 12. jūlija spriedums lietā C-157/99 *Smits* un *Peerbooms* (*Recueil*, I-5473. lpp., 61. punkts), 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-281/06 *Jundt* (Krājums, I-12231. lpp., 52. punkts) un 2009. gada 19. novembra spriedums lietā C-314/08 *Filipiak* (Krājums, I-11049. lpp., 61. punkts).

14 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Filipiak*, 62. punkts.

15 — Skat. citu starpā 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-490/04 Komisija/Vācija (Krājums, I-6095. lpp., 83. punkts) un 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-546/07 Komisija/Vācija (Krājums, I-439. lpp., 39. punkts).

16 — Skat. citu starpā iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Truck Center*, 32. punkts.

30. Portugāles valdība apstrīd, ka nerezidējošām kredītiestādēm tiek uzlikti nelabvēlīgāki nodokļi nekā rezidentiem, un savu apgalvojumu arī pamato ar aprēķinu piemēru, kura pamatā ir mazāki uzņēmuma izdevumi un līdz ar to — lielāka peļņa. Lietuvas valdības atbalstīta, tā turklāt pārmet Komisijai, ka tā neesot pierādījusi faktisku ierobežojuma pastāvēšanu, bet pamatojoties tikai uz pieņēmumiem.

31. Kopsakarību starp nodokļa bāzi un nodokļa likmi var paskaidrot, izmantojot šādu pārskatu, kurā ietverti arī Komisijas un Portugāles valdības aprēķinu piemēri.

Bruto ienākumi no procentiem	Uzņēmuma izdevumi	Neto ienākumi	Nerezidenti: nodoklis no bruto ienākumiem			Rezidenti: nodoklis 25 % no neto ienākumiem
			10 %– DNV	15 %– DNV	20 % bez DNV	
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 €

* Portugāles valdības piemērs,
** Komisijas piemērs

32. Pārskats atklāj, ka nerezidentu nodokļi, neraugoties uz atšķirīgo uzņēmuma izdevumu lielumu, paliek nemainīgi, bet rezidentu maksājamie nodokļi samazinās proporcionāli uzņēmuma izdevumu lielumam. Ja ir spēkā DNV nodokļu likme 10 % apmērā, nerezidentiem, tiklīdz uzņēmuma izdevumi pārsniedz 60 % no bruto ienākumiem vai neto ienākumi ir 40 % vai mazāk, ir jāmaksā lielāki nodokļi. Ja nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir attiecīgi 15 % vai 20 %, nodokļi nerezidentiem kļūst nelabvēlīgāki jau tad, ja uzņēmuma izdevumi ir attiecīgi 40 % vai 20 % no bruto ienākumiem.

33. Kā pareizi uzsvērušas iesaistītās valdības, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesvedībā sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, kas ierosināta atbilstoši EKL 226. pantam, pienākumu neizpilde ir jāpierāda Komisijai. Komisijai ir jāsniedz Tiesai pierādījumi, kas vajadzīgi, lai tā varētu pārbaudīt, vai pastāv minētā pienākuma neizpilde, un tā nevar pamatoties uz kādu pieņēmumu [17].

34. Tiesas sēdē Komisija uzsvēra, ka tā esot pierādījusi, ka attieksme pret nerezidentiem ir sliktāka nekā attieksme pret rezidentiem, jo tie no nodokļa bāzes nevarot atskaitīt uzņēmuma izdevumus. Atbildētāja pienākums esot pierādīt, ka šī atšķirība, pamatojoties uz mazajām nodokļa likmēm, rezultātā neradot lielākus nodokļus nerezidentiem.

35. Līdz ar to Komisija tomēr nav ievērojusi pierādīšanas pienākuma sadali. Kā prasītājai tai ir jānorāda visi fakti, kas pārliecinoši pamato pārmetumu par valsts pienākumu neizpildi, kā tas ir izteikts prasības pieteikumā. Komisija nav lūgusi konstatēt, ka Portugāles Republika, nosakot atšķirīgu nodokļa bāzi, nav izpildījusi savus pienākumus. Drīzāk tā pārmet, ka nerezidentu ienākumiem no nodokļiem tiek uzlikti lielāki nodokļi nekā rezidentu ienākumiem no nodokļiem. Līdz ar to tai ir jānorāda un jāpierāda fakti, ar ko tiek pamatots šis pārmetums.

36. Kā parāda tabula Nr. 31, pierādīšanas pierādījuma apjoms ir atkarīgs no diviem faktoriem, proti, no nodokļa likmes un nodokļa bāzes. Procentu maksājumiem nerezidējošām kredītiestādēm uzliekamās nodokļu likmes neapstrīdami ir mazākas nekā vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, kas tiek piemērota rezidentu ienākumiem no procentiem. Nodokļa ienākumu gūšanas vietā bāze pārrobežu nodokļu maksājumiem turpretim

17 — 1990. gada 20. marta spriedums lietā C-62/89 Komisija/Francija (*Recueil*, I-925. lpp., 37. punkts), 2005. gada 14. aprīļa spriedums lietā C-341/02 Komisija/Vācija (Krājums, I-2733. lpp., 35. punkts) un 2007. gada 6. decembra spriedums lietā C-401/06 Komisija/Vācija (Krājums, I-10609. lpp., 27. punkts).

ir plašāka, jo tā nevar tikt samazināta, atskaitot uzņēmuma izdevumus.

37. Vai šis apstāklis, neraugoties uz zemāku nodokļa likmju piemērošanu, rada lielākus nodokļus kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, ir atkarīgs no rezidējošo kredītiestāžu kā salīdzinājuma grupas nodokļa bāzes faktiskā apmēra. Šī vērtība atšķirībā no nerezidējošu procentu saņēmēju nodokļa bāzes mainās atkarībā no tā, cik lieli ir uzņēmuma izdevumi salīdzinājumā ar bruto ienākumiem. Tikai tad, ja rezidentu nodokļa bāze, atskaitot uzņēmuma izdevumus, tiktu samazināta tik ļoti, ka no tās iekasējamais nodoklis, neraugoties uz augstāko nodokļa likmi, iznāktu mazāks nekā nodoklis ienākumu gūšanas vietā no bruto ienākumiem, būtu pierādīta valsts pienākumu neizpilde.

38. Runājot par nodokļa bāzes apmēru, Komisija apgalvoja, ka banku peļņas lielums, pamatojoties uz konkurences stāvokli iekšējā tirgū, katrā ziņā sasniedzot tos lielumus, kas ir tās aprēķinu piemēra pamatā (10 % no bruto ienākumiem). Ja tas tā būtu, zemākā nodokļa likme, kas tiek piemērota izmaksājamajiem procentiem, nebūtu pietiekama, lai kompensētu nelabvēlīgākos apstākļus, kas nerezidējošām kredītiestādēm rodas, izslēdzot uzņēmuma izdevumu atskaitījumus. Gluži otrādi — nodoklim ienākumu gūšanas vietā tiktu patērēta visa peļņa un pārrobežu kredītdarījumi jau sākotnēji kļūtu bezjēdzīgi [18].

39. Portugāles valdība apstrīd šo apgalvojumu. Tās skaitliskais piemērs gan nav gluži nepārprotams, jo tā pamatā ir refinansēšanas izdevumi, ar kuriem, piemērojot visizdevīgāko DNV nodokļu likmi, tikai tiek izslēgta nelabvēlīgāka attieksme pret nerezidējošām bankām [19], taču, izmantojot šo piemēru, Portugāles valdība nav apgalvojusi, ka refinansēšanas izdevumi patiešām ir sagaidāmi tādā apmērā, uz kādu tā pamatojusies. Šis piemērs drīzāk tikai ilustrējot faktu, ka atkarībā no fiktīvo parametru izmaiņām veidojas atšķirīgi rezultāti.

40. Tā kā tādējādi Komisijas apgalvojumi ir apstrīdami, tai bija jāiesniedz konkrēti pierādījumi par faktisko attiecību starp kredītiestāžu Portugālē bruto ienākumiem no procentiem un uzņēmumu izdevumiem. Taču tā visā tiesvedībā, tostarp tiesas sēdē, ir pamatojusies tikai uz hipotētiskiem aprēķinu piemēriem. Arī tad, ja Komisijai nav jāpierāda, ka nerezidentiem uzliktie nodokļi ir lielāki nekā rezidentiem katrā atsevišķajā gadījumā [20], tai tomēr ir jāpierāda, ka valsts pienākumu ne-

18 — Skat. šo secinājumu tabulu Nr. 31.

19 — Skat. šo secinājumu tabulas Nr. 31 sesto rindu.

20 — Šajā ziņā skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-406/07 Komisija/Grieķija, 27. punkts.

izpilde ir faktiski iespējama. Lai pierādītu tās pieņēmumu pamatotību, tā varēja iesniegt, piemēram, statistikas datus vai datus par banku aizdevumu procentu līmeni un banku refinansēšanas nosacījumiem.

41. Tā kā Komisija neko tamlīdzīgu nav iesniegusi, lielāku nodokļu uzlikšana procentu maksājumiem nerezidējošiem saņēmējiem paliek tikai pieņēmums, kas nav pamatots ar faktiem. Līdz ar to Komisijas apgalvotā valsts pienākumu neizpilde nav pierādīta.

42. Valsts pienākumu neizpildi ir iespējams pamatot arī ar citiem argumentiem.

43. Neatkarīgi no konkrētā refinansēšanas izmaksu lieluma Portugāles tiesiskajā regulējumā kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, ir apgrūtināta konkurence ar valsts kredītiestādēm un to pieeja Portugāles tirgum.

44. Ja citas dalībvalsts banka, neraugoties uz nemainīgajām refinansēšanas izmaksām, samazina tās procentus un gūst mazāku peļņu, lai iegūtu klientus Portugālē, tad Portugālē maksājamo nodokļu summa nesamazinās atbilstoši samazinātajai likmei, bet gan tikai atbilstoši samazinātajai bruto procentu summai. Pieaug relatīvā peļņas nodokļu nasta.

45. Turpretim iekšzemes uzņēmumi maksā nodokļus tikai par to neto ienākumiem. Ja samazinās to peļņa, arī nodokļi atbilstoši samazinās. Relatīvā peļņas nodokļu nasta tātad nemainās. Tādējādi ārvalstu banku konkurence cenu ziņā ar iekšzemes bankām būtiski tiek apgrūtināta, jo, peļņai pārsniedzot noteiktu apmēru, pārrobežu procentu maksājumiem tiek uzlikts lielāks nodoklis nekā rezidentiem par atbilstošiem ienākumiem [21].

46. Citiem vārdiem sakot, lai neciestu zaudējumus, ārvalstu bankām ir jāgūst peļņa vismaz nodokļa ienākumu gūšanas vietā apmērā. Portugāles rezidenti var piedāvāt labākus nosacījumus un gūt peļņu vēl pēc nodokļu samaksas.

47. Tieši uz šīm sekām Komisija nav norādījusi. Līdz ar to Portugāles Republika nevarēja atbilstoši aizstāvēties pret ar tām saistīto pārmetumu par pieejas tirgum kavēšanu ārvalstu kredītiestādēm. Tādējādi valsts pienākumu

21 — Šajā ziņā skat. 2004. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-442/02 *CaixaBank France* (Krājums, I-8961. lpp., 12. un 13. punkts), kurā Tiesa aizliegumu maksāt procentus par uzrādītāja noguldījumiem arī uzskatīja par šķērsli pieejai tirgum.

neizpildes konstatēšana šajā tiesvedībā ar šo aspektu nevar tikt pamatota.

48. Līdz ar to attiecībā uz EKL 49. panta pārkāpumu prasība ir jānoraida, jo Komisija nav pietiekami pierādījusi, ka Portugāles Republika būtu uzlikusi lielākus nodokļus procentu maksājumiem kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, nekā procentu maksājumiem kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir Portugāles teritorijā.

B — *Iebildums par EEZ līguma 36. un 40. panta pārkāpumu*

49. Tiesa jau ir atzinusi, ka EEZ līguma 36. pantā un EKL 49. pantā paredzētās garantijas ir jāinterpretē vienādi un vienoti [22]. Šādu pat atzinumu tā ir izteikusi attiecībā uz EEZ līguma 40. pantu un EKL 56. pantu [23]. Tādējādi atzinumi, kas ir izdarīti par apgalvoto EK līguma normu pārkāpumu, atbilstoši attiecas uz EEZ līguma 36. un 40. pantu [24].

50. Arī šajā ziņā Komisijai, neminot faktiskas norādes par ienākumu un uzņēmuma izmaksu lielumu, nav izdevies pierādīt, ka procentu maksājumiem kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir citā EEZ valstī, tiktu uzlikti lielāki nodokļi.

C — *Starpsecinājums*

51. Noslēgumā ir jākonstatē, ka Komisija nav pierādījusi EKL 49. pantā un EEZ līguma 36. pantā garantētās pakalpojumu sniegšanas brīvības pārkāpumu, kas ir vienīgā faktu, kas ir prāvas priekšmets, mēraukla. Līdz ar to prasība ir pilnībā jānoraida.

22 — 2007. gada 5. jūlija spriedums lietā C-522/04 Komisija/Beļģija (Krājums, I-5701. lpp., 44. un 45. punkts).

23 — 2009. gada 19. novembra spriedums lietā C-540/07 Komisija/Itālija (Krājums, I-10983. lpp., 65. un 66. punkts).

24 — Tomēr atšķirība var rasties, ja ir runa par informācijas apmaiņu starp nodokļu iestādēm, jo Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.) ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.), nav spēkā EEZ valstīs (skat. iepriekš 23. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 70. un nākamie punkti, kā arī manus 2009. gada 16. jūlija secinājumus šajā lietā, 74. un nākamie punkti).

52. Tomēr ir jāatzīst, ka nodokļa nerezidējošu kredītiestāžu procentu ienākumiem noteikšana, ja Komisijas pieņēmumi par refinansēšanas izmaksu lielumu ir pareizi, var būt būtisks šķērslis pakalpojumu sniegšanas brīvībai.

53. Šādos apstākļos nevar tikt izteikts viedoklis par lietas pamatjautājumu, vai, iespējams, ievērojami lielāku, pat prohibitīvu nodokļu nastu nerezidējošām kredītiestādēm var pamatot ar to, ka tās attiecībā uz refinansēšanas izmaksām neatrodas salīdzināmā situācijā ar iekšzemes kredītiestādēm.

54. It īpaši atbilde nav jāsniedz uz jautājumu, vai nerezidentu izmaksas tikai tad ir tieši ekonomiski saistītas [25] ar to ienākumiem uzņēmējā dalībvalstī, ja tās ienākumiem ir pieskaitāmas *individualizēti*, vai arī, iespējams, ir jāņem vērā kopējo izmaksu daļa. Pēdējā minētā gadījumā ar to ir saistīts arī sarežģītais jautājums, kā praksē, ievērojot banku darījumu īpatnības, būtu izdibināma šī izmaksu daļa.

25 — Šajā ziņā skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietā *Gerritse*, 27. punkts, un lietā *Centro Equestre da Lezíria Grande*, 23. un 25. punkts.

V — Tiesāšanās izdevumi

55. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Portugāles Republika ir prasījusi piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Piemērojot šā paša panta 4. punktu, personas, kas iestājušās šajā lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

VI — Secinājumi

56. Es piedāvāju Tiesai lemt šādi:

“1) prasību noraidīt;

2) Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus, izņemot Lietuvas Republikas izdevumus;

3) Lietuvas Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.”