GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2010 m. kovo 25 d.[1]

I — Įvadas

1. Šiame procese dėl įsipareigojimų neįvykdymo Komisija kaltina Portugalijos Respubliką apmokestinus finansų įstaigoms ne rezidentėms mokamas palūkanas daugiau nei rezidentėms mokamas palūkanas. Tarpvalstybiniai palūkanų mokėjimai apmokestinami mokesčiu prie pajamų šaltinio, kuris siekia iki 20 % nuo bruto pajamų. Negalima atskaityti su suteiktomis paskolomis susijusių refinansavimo išlaidų. Kita vertus, bendrovėms rezidentėms yra taikomas 25 % pelno mokestis tik nuo neto pajamų.

2. Komisija nurodo, kad šiais veiksmais Portugalija pažeidė laisvę teikti paslaugas ir laisvą kapitalo judėjimą, numatytą EB sutartyje ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarime (toliau – EEE susitarimas)[2].

3. Portugalija ginasi, visų pirma teigdama, kad Komisija nepateikė faktinių įrodymų, jog finansų įstaigos ne rezidentės būtų apmokestinamos daugiau nei rezidentės. Be to, ji nurodo, kad finansų įstaigų ne rezidenčių ir rezidenčių situacija nėra panaši. Paskolas suteikiančių bendrovių ne rezidenčių Portugalijoje gaunamos pajamos iš palūkanų yra ribotai apmokestinamos. Todėl pagal Teisingumo Teismo praktiką[3] pajamų šaltinio valstybėje turi būti atsižvelgta tik į tas išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su ūkine komercine veikla šioje valstybėje. Tačiau refinansavimo išlaidų priskirti atskiroms paskoloms negalima. Todėl negalima nustatyti tų išlaidų, kurios yra tiesiogiai susijusios su bankų ne rezidentų Portugalijoje gaunamomis pajamomis iš palūkanų.

4. Kita vertus, mokesčių mokėtojų rezidentų grynąsias pajamas galima lengvai nustatyti. Kadangi jų pasaulinės pajamos yra apmokestinamos Portugalijoje, jie gali iš šių pajamų

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 1, p. 3.

3 — Žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933, 27 punktas), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Conijn* (C-346/04, Rink. p. I-6137, 20 punktas), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, Rink. p. I-9461, 52 punktas, 2007 m. vasario 15 d. Sprendimą *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, Rink. p. I-1425, 23–25 punktai) ir 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (C-11/07, Rink. p. I-6845, 50 punktas).

atskaityti visas įmonės veiklos išlaidas, nepriskirdami šių išlaidų konkrečioms pajamoms.

5. Komisija nagrinėjamą bylą laiko pavyzdine ir konstatuoja, kad ir kitos valstybės narės apmokestina bankus ne rezidentus remdamosi panašiomis nuostatomis, kurios yra pagrįstos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos pavyzdine konvencija dėl dvigubo pajamų ir turto apmokestinimo išvengimo (toliau – EBPO pavyzdinė konvencija).

6. Dėl tarpvalstybinių palūkanų mokėjimų pajamų šaltinio valstybėje Teisingumo Teismas, skirtingai nei dėl tarpvalstybių dividendų apmokestinimo, dar neišdėstė aiškesnės pozicijos. Vis dėlto reikėtų paminėti Sprendimą *Truck Center* [4], susijusį su palūkanų mokėjimais tarp asocijuotų įmonių. Šiuo metu pagal Direktyvą 2003/49/EG [5] tokie palūkanų mokėjimai neapmokestinami mokesčiais, išskaičiuojamais prie pajamų šaltinio. Fiziniams asmenims ne rezidentams mokamų palūkanų apmokestinimas yra taip pat reglamentuotas Bendrijos teisės normų [6]. Kita vertus, antrinėje Bendrijos teisėje nenumatyti reikalavimai dėl kitoje valstybėje narėje įsteigtoms finansų įstaigoms mokamų palūkanų, nesusijusių su skolininku, apmokestinimo tvarkos.

II — Teisinis pagrindas

7. Bendrijos teisinį pagrindą nagrinėjamoje byloje sudaro EB 49 ir 56 straipsniuose užtikrinama laivė teikti paslaugas bei laisvas kapitalo judėjimas. Papildomai nurodyti EEE sutarties 36 ir 40 straipsniai iš esmės sutampa su EB sutartyje nustatytomis nuostatomis.

8. Pagal Portugalijos pelno mokesčio kodekso [7] (*Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas*, toliau – PMK) 4 straipsnio 2 dalį užsienyje įsikūrę juridiniai asmenys ir kiti subjektai turi mokėti mokestį tik nuo šalyje gautų pajamų. Pagal PMK 4 straipsnio

4 — 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767).

5 — 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380).

6 — 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369).

7 — 1988 m. lapkričio 30 d. Įstatyminis dekretas Nr. 442-B/88, iš dalies pakeistas 2005 m. gruodžio 7 d. Įstatyminiu dekretu Nr. 211/2005, 2005 m. gruodžio 7 d. *Diário da República I*, A serija, Nr. 234.

3 dalies c punktą Portugalijoje mokesčiu prie šaltinio yra apmokestinamos šios ne rezidentų pajamos: pajamos iš kapitalo, kurio skolininkas gyvena, turi registruotą buveinę Portugalijos teritorijoje arba ten yra perkėlęs įmonės valdymą, arba mokėjimai, kurie priskiriami šioje valstybėje įsteigtoms nuolatinėms buveinėms.

9. Pagal PMK 88 straipsnio 1 dalį, 3 dalies b punktą ir 5 straipsnį šiuo atveju ne rezidentų mokamas mokestis prie pajamų šaltinio yra galutinis mokestis. Pagal PMK 80 straipsnio 2 dalies c punktą mokesčio tarifas yra 20 %. Dvišaliuose susitarimuose dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – DAIS), kuriuos Portugalija sudarė su visomis Bendrijos valstybėmis narėmis, išskyrus Kiprą, ir visomis EEE valstybėmis, išskyrus Lichtenšteiną, yra numatomas mokesčio prie pajamų šaltinio tarifo sumažinimas iki 10, 12 arba 15 %. DAIS, atitinkančiame šiuo atžvilgiu EBPO pavyzdinę konvenciją, numatoma, kad pajamas gaunantys ne rezidentai mokestį prie pajamų šaltinio turi mokėti nuo bruto pajamų.

10. Kita vertus, rezidentų pajamos apmokestinamos standartiniu 25 % pelno mokesčio tarifu (PMK 80 straipsnio 1 dalis). Tačiau šiuo atveju yra apmokestinamos tik neto pajamos, taigi pajamos iš palūkanų, atskaičius įmonės veiklos išlaidas, taip pat refinansavimo išlaidas.

III — Ikiteisminė procedūra ir ieškinys

11. Įprastai vykusioje ikiteisminėje procedūroje Komisija kaltino Portugalijos Respubliką, kad ji daugiau apmokestina hipotekinių paskolų kredito palūkanas ir kitų rūšių paskolų palūkanas, kurias kitos valstybės narės ar kitos EEE valstybės finansų įstaigoms moka vietiniai skolininkai, nei atitinkamas palūkanas, sumokamas bendrovėms rezidentėms. Komisijos nuomone, tai pažeidžia EB 49 ir 56 straipsnius ir atitinkamas EEE susitarimo nuostatas. Kadangi Komisijos neįtikino Portugalijos Respublikos argumentai teisinėje procedūroje, Komisija 2008 m. kovo 6 d. pareiškė ieškinį, kuriuo Teisingumo Teismo prašo:

— pripažinti, kad daugiau apmokestindama palūkanų mokėjimus užsienio subjektams negu palūkanų mokėjimus Portugalijos teritorijoje buveinę turintiems subjektams, Portugalijos Respublika nustato apribojimus kitose valstybėse narėse ir EEE susitarimą pasirašiusiose valstybėse buveinę turinčių finansų institucijų vykdomam hipotekinių ir kitos rūšies paslaugų paslaugų teikimui ir todėl neįvykdo įsipareigojimų pagal EB 49 ir 56 straipsnius bei EEE susitarimo 36 ir 40 straipsnius,

— priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

12. Portugalijos Respublika prašo atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

13. 2008 m. rugpjūčio 4 d. Teisingumo Teismo nutartimi Lietuvos Respublikai leista stoti į bylą palaikyti Portugalijos Respublikos reikalavimus.

IV — Teisinis vertinimas

A — *Kaltinimas, susijęs su EB 49 ir 56 straipsnių pažeidimais*

1. Taikytina pagrindinė laisvė

14. Norint nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos, ar kitos judėjimo laisvės taikymo sritį, iš šiuo metu nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką [8].

15. Pagal ginčijamas teisės normas mokesčiu prie pajamų šaltinio apmokestinamos bet kokios užsienio subjektų gaunamos pajamos iš kapitalo. Taigi, remiantis šių normų formuluote, jos apima palūkanas už paskolą ar kitokį kapitalo tarp įmonių, kurių pagrindinis tikslas nėra teikti finansines paslaugas, judėjimą.

16. Tačiau Komisijos ieškinio dalykas yra tik palūkanų, kurias finansų įstaigos gauna už suteiktas paskolas, apmokestinimo reglamentavimas. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką paskolų teikimas, kuriuo verčiasi finansų įstaigos, yra paslauga EB 49 straipsnio prasme [9].

17. Taigi teikiant finansines paslaugas paskolos suma ir palūkanos turi būti perkeliamos iš vienos valstybės narės į kitą. Šis tarpvalstybinis finansų judėjimas iš esmės ir yra kapitalo judėjimas ar mokėjimas. Vis dėlto šiais veiksmais siekiama atlikti paskolų sandorius, kurie iš esmės yra paslauga.

18. Dėl EB 56 straipsnio taikymo konstatuotina, jog tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės nuostatos gali riboti laisvą kapitalo judėjimą ir mokėjimų laisvę, yra tik neišvengiama galimo laisvės teikti paslaugas

8 — 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 31–33 punktai), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Fidium Finanz* (C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 ir 44–49 punktai) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI* (C-311/08, Rink. p. I-487, 25 punktas).

9 — 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955, 11 punktas), 1997 m. liepos 9 d. Sprendimas *Parodi* (C-222/95, Rink. p. I-3899, 17 punktas) ir 8 išnašoje minėto Sprendimo *Fidium Finanz* 39 punktas).

apribojimo pasekmė. Tačiau kadangi nacionalinė priemonė vienu metu yra susijusi su keliomis pagrindinėmis laisvėmis, Teisingumo Teismas ją iš esmės vertina tik vienos iš šių laisvių atžvilgiu, jei paaiškėja, kad bylos aplinkybėmis kitos laisvės iš tikrųjų yra papildomos pirmosios atžvilgiu ir gali būti su ja susietos [10].

19. Todėl ginčytinos nuostatos turi būti nagrinėjamos laisvės teikti paslaugas atžvilgiu.

20. Teisingumo Teismas Sprendime *Fidium Finanz* paskolų teikimą komerciniu pagrindu taip pat iš esmės priskyrė laisvės teikti paslaugas sričiai. Tik šiaip paminėto laisvo kapitalo judėjimo principo taikymo galimybę jis atmetė, nors *Fidium Finanz*, kaip įmonė iš trečiosios valstybės, galėjo remtis vien šia pagrindine laisve [11].

21. Komisija mano, kad šios išvados dėl santykio tarp laisvės teikti paslaugas ir laisvo kapitalo judėjimo yra taikytinos tik įmonės, įsteigtos trečiojoje valstybėje, atžvilgiu, o šioje byloje situacija yra kitokia. Jos teigimu, Teisingumo Teismas siekė atmesti galimybę, kad laisvės teikti paslaugas apribojimas tik Bendrijos piliečiais būtų apeinamas lygiagrečiai taikant laisvo kapitalo judėjimo principą.

22. Tačiau šį Komisijos teiginį Teisingumo Teismas yra paneigęs daugelyje sprendimų, kuriuose nagrinėjamos Bendrijos vidaus situacijos ir kuriuose Teisingumo Teismas konkurencinį ryšį tarp įvairių pagrindinių laisvių įvertino taip pat kaip ir Sprendime *Fidium Finanz* [12].

2. Laisvės teikti paslaugas apribojimas

23. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 49 straipsniu draudžiama taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, dėl kurio paslaugų teikimas tarp valstybių narių tampa

10 — 8 išnašoje minėto Sprendimo *Fidium Finanz* 34 punktas ir 2009 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Liga Portuguesa de Futebol Profissional ir Bwin International* (C-42/07, Rink. p. I-7633, 47 punktas).

11 — 8 išnašoje minėto Sprendimo *Fidium Finanz* 47–49 punktai.

12 — Žr., be kita ko, 8 išnašoje minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Overseas* 33 punktą, 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 24 punktą), 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rink. p. I-8591, 37 ir 50 punktus) ir 8 išnašoje minėto Sprendimo *SGI* 23 ir paskesnius punktus.

sunkesnis už paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje [13].

24. EB 49 straipsniu draudžiamas apribojimas egzistuoja ypač tada, kai vienos valstybės narės mokesčių teisės nuostatos, kurios taikomos ekonominei veiklai, vykdomai už šios valstybės narės ribų, yra mažiau palankios už nuostatas, taikomas ekonominei veiklai, vykdomai šios valstybės narės teritorijoje [14].

25. Be to, laisvė teikti paslaugas reikalauja panaikinti bet kokią diskriminaciją paslaugų teikėjo atžvilgiu dėl jo pilietybės arba dėl to, kad jis įsisteigęs kitoje nei paslaugų teikimo valstybėje narėje [15].

26. Šalys sutaria, kad Portugalijoje gautos pajamos iš palūkanų mokesčių atžvilgiu nevienodai vertinamos pagal tai, ar mokesčių mokėtojas yra įsikūręs Portugalijoje, ar kitoje valstybėje narėje arba EEE valstybėje.

27. Nevienodas vertinimas yra tiesiogiai susijęs su mokesčio mokėtojo buveine, pagal kurią, kalbant apie bendroves pagal EB 48 straipsnį, kaip ir fiziniams asmenims – pagal pilietybę, nustatoma, kurios valstybės teisę joms taikyti [16]. Todėl toliau reikia išsiaiškinti, ar ginčijamos Portugalijos nuostatos yra draudžiama diskriminacija. Taip būtų tuo atveju, jeigu finansų įstaigų ne rezidenčių pajamų iš palūkanų apmokestinimas būtų nepalankesnis, palyginti su rezidenčių atitinkamų pajamų apmokestinimu.

28. Komisija šiuo klausimu tvirtina, kad Portugalijos Respublikos finansų įstaigų ne rezidenčių pajamos iš palūkanų apmokestinamos daugiau, nes yra apmokestinamos bruto pajamos, o rezidenčių apmokestinamąją vertę sudaro neto pajamos. Komisijos nuomone, bankai gavo mažas pelno maržas Europos rinkoje, kuri dėl bendros valiutos ir dėl bankams taikomų suderintų taisyklių yra labai skaidri. Tai reiškia, kad ne rezidentėms dėl skirtingo apmokestinimo pagrindo tenka gerokai didesnė mokesčių našta.

29. Šį ryšį Komisija iliustruoja remdamasi aritmetiniu pavyzdžiu ir teigia, kad jei vienos finansų įstaigos pelnas sudaro 10 % nuo bruto pajamų, net taikant tą patį 10 % pajamų mokesčio prie šaltinio tarifą, atskaičius mokesčius nebelieka jokio pelno.

13 — 1994 m. spalio 5 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-381/93, Rink. p. I-5145, 17 punktas), 2001 m. liepos 12 d. Sprendimas *Smits ir Peerbooms* (C-157/99, Rink. p. I-5473, 61 punktas), 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Jundt* (C-281/06, Rink. p. I-12231, 52 punktas) ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Filipiak* (C-314/08, Rink. p. I-11049, 61 punktas).

14 — 13 išnašoje minėto Sprendimo *Filipiak* 62 punktas.

15 — Žr., be kita ko, 2007 m. liepos d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-490/04, Rink. p. I-6095, 83 punktas) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-546/07 Rink. p. I-439, 39 punktas).

16 — Žr., be kita ko, 4 išnašoje minėto Sprendimo *Truck Center* 32 punktą.

30. Portugalijos vyriausybė neigia, kad finansų įstaigos ne rezidentės, palyginti su rezidentėmis, apmokestinamos mažiau palankiomis sąlygomis, ir savo teiginiui pagrįsti taip pat pateikia aritmetinį pavyzdį, kuriame daro prielaidą, kad įmonės veiklos išlaidos yra mažesnės ir todėl gaunama didesnė pelno marža. Be to, Portugalijos vyriausybė, palaikoma Lietuvos vyriausybės, kaltina Komisiją, kad ji neįrodė, jog apribojimai tikrai egzistuoja, ir remiasi tik spėjimais.

31. Remiantis toliau pateikta lentele, kuri apima Komisijos ir Portugalijos vyriausybės pateiktus aritmetinius pavyzdžius, galima paaiškinti ryšį tarp apmokestinamosios vertės ir mokesčio tarifo.

Bruto pajamos iš palūkanų	Veiklos išlaidos	Grynosios pajamos	Ne rezidentų apmokestinimas: mokestis nuo bruto pajamų			Rezidentų apmokestinimas: 25 % mokestis nuo grynųjų pajamų
			10 %- DAIS	15 %- DAIS	20 % nesant DAIS	
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 €

* Portugalijos vyriausybės pateiktas pavyzdys;
** Komisijos pateiktas pavyzdys

32. Iš šios lentelės matyti, kad ne rezidentų mokesčiai, nepaisant skirtingų įmonės veiklos išlaidų, nekinta, o rezidentų mokėtini mokesčiai proporcingai mažėja, didėjant įmonės veiklos išlaidoms. Taikant DAIS nustatytą 10 % mokesčių tarifą mokėjimo našta tampa didesnė, kai įmonės veiklos išlaidos sudaro per 60 % nuo bruto pajamų arba neto pajamos sudaro mažiau nei 40 % nuo bruto pajamų. Taikant mokesčio prie pajamų šaltinio 15 % arba 20 % tarifą, nepalankios rezidentų apmokestinimo sąlygos atsiranda, kai įmonės veiklos išlaidos sudaro 40 % arba 20 % nuo bruto pajamų.

33. Kaip teisingai pažymi byloje dalyvaujančios vyriausybės, pagal nusistovėjusią teismo praktiką bylose dėl valstybės įsipareigojimų neįvykdymo pagal EB 226 straipsnį pareiga įrodyti tariamą valstybės įsipareigojimų neįvykdymą tenka Komisijai. Ji turi Teisingumo Teismui pateikti argumentus, reikalingus šiam valstybės įsipareigojimų neįvykdymo faktui patikrinti, ir negali remtis kokiais nors spėjimais [17].

34. Per teismo posėdį Komisija pabrėžė, kad įrodė, jog ne rezidentai yra vertinami nepalankiau nei rezidentai, nes ne rezidentai negali atskaityti jokių įmonės veiklos išlaidų iš apmokestinamosios vertės. Komisijos teigimu, atsakovė privalo pateikti faktus, kad dėl šio skirtumo, kai yra taikomi mažesni mokesčio tarifai, rezidentai iš esmės nėra daugiau apmokestinami.

35. Vis dėlto Komisija neatsižvelgia į faktų pateikimo ir įrodinėjimo naštos paskirstymą. Kaip ieškovė, ji privalo pateikti visus įrodymus, kurie įtikinamai pagrįstų ieškinyje išdėstytus kaltinimus dėl įsipareigojimų neįvykdymo. Komisija neprašo pripažinti, kad Portugalijos Respublika, nustatydama skirtingą apmokestinamąją vertę, neįvykdė įsipareigojimų. Atvirkščiai, ji kaltina Portugaliją dėl to, kad ji ne rezidentų pajamas iš palūkanų apmokestina daugiau nei rezidentų. Taigi ji turi pateikti įrodymų, kuriais pagrįstų šiuos kaltinimus.

36. Kaip matyti iš 31 punkte esančios lentelės, mokesčių naštos dydis priklauso nuo dviejų veiksnių – nuo mokesčio tarifo ir nuo apmokestinamosios vertės. Finansų įstaigų ne rezidenčių pajamų iš palūkanų apmokestinimo tarifai yra neginčijamai mažesni nei standartinis pelno mokesčio tarifas, kuriuo apmokestinamos rezidenčių pajamos iš palūkanų. Tačiau mokesčio prie pajamų šaltinio, kuriuo apmokestinami tarpvalstybiniai palūkanų mokėjimai, apmokestinamoji vertė yra

17 — 1990 m. kovo 20 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-62/89, Rink. p. I-925, 37 punktas), 2005 m. balandžio 14 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-341/02, Rink. p. I-2733, 35 punktas) ir 2007 m. gruodžio 6 d. *Komisija prieš Vokietiją* (C-401/06, Rink. p. I-10609, 27 punktas).

platesnė, nes jos negalima sumažinti atskaitant įmonės veiklos išlaidas.

37. Tai, ar dėl šios aplinkybės, nors yra taikomi mažesni mokesčių tarifai, kitoje valstybėje narėje įsteigtos finansų įstaigos yra apmokestinamos daugiau, priklauso nuo faktinės referencinei grupei priskirtų finansų įstaigų rezidenčių apmokestinamosios vertės apimties. Palūkanų gavėjų rezidentų apmokestinamoji vertė kinta kitaip nei ne rezidentų ir priklauso nuo to, koks yra įmonės veiklos išlaidų santykis su gaunamomis bruto pajamomis. Valstybės įsipareigojimų neįvykdymą būtų galima įrodyti tik tada, kai rezidentų apmokestinamoji vertė atskaičius įmonės veiklos išlaidas taip sumažėtų, kad mokėtinas mokestis, nepaisant didesnio mokesčio tarifo, būtų mažesnis nei mokestis prie pajamų šaltinio, kuriuo apmokestinamos ne rezidentų bruto pajamos iš palūkanų.

38. Dėl apmokestinamosios vertės apimties Komisija nurodė, kad bankų gaunamos pelno maržos, atsižvelgiant į konkurencijos sąlygas vidaus rinkoje, pasiekė geriausiu atveju tokį dydį, kuriuo paremtas jos pateiktas aritmetinis pavyzdys (10 % nuo bruto pajamų). Jei yra taip, nepakaktų mažesnio mokesčio tarifo, taikomo mokamoms palūkanoms, kompensuoti trūkumą, kuris finansų įstaigoms ne rezidentėms atsiranda todėl, kad joms nėra leidžiama atskaityti įmonės veiklos išlaidų. Mokestis prie pajamų šaltinio sumažintų visą pelną ir tarpvalstybinį paskolų teikimo verslą iš karto padarytų beprasmį ekonomine prasme [18].

39. Portugalijos vyriausybė neigia šį tvirtinimą. Tačiau jos pateikti skaičiai nėra vienareikšmiai, nes ji atsižvelgia į refinansavimo išlaidas, dėl kurių bankų ne rezidentų padėtis nepablogėja tik taikant tam tikrą DAIS nustatytą tarifą [19]. Tačiau Portugalijos vyriausybė, pateikdama šį pavyzdį, nepripažino, kad faktinio refinansavimo išlaidų dydžio galima tikėtis tokio, kokį ji pati yra nustačiusi. Priešingai, šis pavyzdys tik iliustruoja faktą, kad pakeitus fiktyvius parametrus gaunami kiti rezultatai.

40. Kadangi Komisijos tvirtinimai vis dėlto yra ginčytini, ji turėtų pateikti konkrečių įrodymų dėl finansų įstaigų Portugalijoje bruto pajamų iš palūkanų ir įmonių veiklos išlaidų faktinio santykio. Per visą procesą, taip pat ir teismo posėdyje, ji rėmėsi tik hipotetiniais aritmetiniais pavyzdžiais. Net jei Komisija neturi įrodyti, kad ne rezidentai kiekvienu atskiru atveju yra apmokestinami daugiau nei rezidentai [20], vis dėlto ji turi įrodyti, kad valstybės įsipareigojimų neįvykdymas egzistuoja

18 — Žr. lentelę šios išvados 31 punkte.

19 — Žr. šios išvados 31 punkte esančios lentelės 6 eilutę.

20 — Šiuo klausimu žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-406/07, 27 punktas).

realiai. Komisija turėjo pateikti statistinių duomenų arba duomenų dėl palūkanų, kurios būtų taikomos tokioms banko paskoloms, dydžio ir duomenų dėl refinansavimo sąlygų bankams, kad įrodytų nurodytų prielaidų pagrįstumą.

41. Kadangi Komisija nieko panašaus nepateikė, nurodyta prielaida, kad ne rezidentų pajamos iš palūkanų yra apmokestinamos daugiau, lieka tik spėjimas, nepagrįstas faktais. Vadinasi, Komisija neįrodė skundžiamo įsipareigojimų neįvykdymo.

42. Įsipareigojimų neįvykdymą galbūt galima būtų pagrįsti ir kitais argumentais.

43. Neatsižvelgiant į konkretų refinansavimo išlaidų dydį, Portugalijos nuostatos apsunkina kitoje valstybėje narėje įsteigtų finansų įstaigų galimybę konkuruoti su vietinėmis finansų įstaigomis ir jų patekimą į Portugalijos rinką.

44. Jeigu kitos valstybės narės bankas, net nepakitus refinansavimo išlaidoms, sumažina palūkanas žinodamas, kad pelnas bus mažesnis, tačiau siekdamas pritraukti Portugalijos klientus, Portugalijoje mokėtinų mokesčių suma atitinkamai mažėja ne dėl sumažėjusių pelno maržų, bet dėl atitinkamai sumažėjusios bruto palūkanų sumos. Santykinė mokesčių našta, tenkanti pelnui, didėja.

45. Kita vertus, bendrovių rezidenčių atveju yra apmokestinamos tik neto pajamos. Kai sumažėja jų pelnas, atitinkamai sumažėja ir mokėtini mokesčiai. Taigi santykinė mokesčių našta, tenkanti pelnui, nekinta. Tai labai apsunkina užsienio bankų konkurenciją dėl kainų su vietiniais bankais, nes žemiau tam tikros pelno maržos ribos tarpvalstybiniams palūkanų mokėjimams uždedama didesnė mokesčių našta nei atitinkamoms rezidentų pajamoms [21].

46. Šį teiginį galima suformuluoti ir kitaip: nenorėdami patirti nuostolių, užsienio bankai turi gauti minimalią maržą, kuri atitiktų mokesčio prie pajamų šaltinio dydį. Portugalijos bankai gali pasiūlyti mažesnes kainas ir gauti pelną net atskaičius mokesčius.

47. Akivaizdu, kad dėl šio efekto Komisija kaltinimų nepareiškė. Todėl Portugalijos Respublika dėl pareikštų kaltinimų, kad finansų įstaigoms ne rezidentėms yra kliudoma patekti į rinką, neturėjo galimybės tinkamai

21 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimą *CaixaBank France* (C-442/02, Rink. p. I-8961, 12 punktas), kuriame Teisingumo Teismas draudimą apmokestinti taupomąsias sąskaitas taip pat kvalifikavo kaip patekimo į rinką kliūtį.

apsiginti. Todėl siekiant konstatuoti įsipareigojimų neįvykdymą šioje byloje negalima remtis šiuo aspektu.

48. Taigi ieškinį dėl EB 49 straipsnio pažeidimo reikia atmesti, nes Komisija nepateikė pakankamų įrodymų, kad Portugalijos Respublika kitose valstybėse narėse įsteigtų finansų įstaigų gaunamas palūkanas apmokestina daugiau nei finansų įstaigų, įsteigtų Portugalijos teritorijoje.

B — *Kaltinimas, susijęs su EEE sutarties 36 ir 40 straipsnių pažeidimais*

49. Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad EEE susitarimo 36 straipsnio ir EB 49 straipsnio reikalavimai yra identiški ir turi būti aiškinami vienodai [22]. Jis tą patį konstatavo ir dėl EEE susitarimo 40 straipsnio ir EB 56 straipsnio [23]. Todėl teiginiai dėl tariamo EB sutarties nuostatų pažeidimo gali būti atitinkamai taikomi EEE susitarimo 36 ir 40 straipsniams [24].

50. Komisijai ir šiuo atžvilgiu nepavyko įrodyti, kad finansų įstaigų, įsteigtų kitoje EEE valstybėje, gaunamoms palūkanoms tenkanti mokesčių našta yra didesnė, nes ji nepateikė faktinių duomenų.

C — *Tarpinė išvada*

51. Galiausiai reikia konstatuoti, kad Komisija nepateikė įrodymų, jog buvo pažeista EB 49 straipsnyje ir EEE susitarimo 36 straipsnyje garantuojama laisvė teikti paslaugas, kurios vienintelės atžvilgiu ir turi būti vertinamos šio ginčo faktinės aplinkybės. Todėl reikia atmesti visą ieškinį.

22 — 2007 m. liepos 5 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-522/04, Rink. p. I-5701, 44 punktas).

23 — 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-540/07, Rink. p. I-10983, 56 punktas).

24 — Vis dėlto skirtumas gali egzistuoti, kai kalbama apie keitimąsi informacija tarp mokesčių institucijų, nes EEE valstybėse negalioja 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių atsakingų institucijų savitarpio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeista 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179) (žr. 23 išnašoje minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 70 ir paskesnius punktus; taip pat 2009 m. liepos 16 d. mano išvados šioje byloje 74 ir paskesnius punktus).

52. Tačiau šiuo atžvilgiu yra visiškai aišku, kad dėl finansų įstaigų ne rezidenčių pajamų iš palūkanų apmokestinimo reglamentavimo būtų labai kliudoma laisvei teikti paslaugas, jei pasitvirtintų Komisijos prielaidos dėl refinansavimo išlaidų dydžio.

53. Dėl šių aplinkybių negali būti atsakyta į esminį šios bylos klausimą, ar galbūt daug didesnė, net draudžiama, finansų įstaigų ne rezidenčių mokesčių našta gali būti pateisinama tuo, kad, atsižvelgiant į refinansavimo išlaidas, jų padėtis yra kitokia nei finansų įstaigų rezidenčių.

54. Turi likti neatsakytas klausimas, ar ne rezidentų išlaidos tik tada yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios [25] su pajamomis, gaunamomis priimančiojoje valstybėje narėje, kai šios išlaidos *individualiai* priskiriamos tam tikroms pajamoms, ar, atsižvelgiant į aplinkybes, reikia proporcingai atsižvelgti į visas įmonės išlaidas. Pastaruoju atveju kiltų dar vienas sunkus klausimas, kaip dėl bankų verslo ypatumų praktiškai nustatyti šias proporcingai tenkančias išlaidas.

V — Bylinėjimosi išlaidos

55. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija pralaimėjo bylą ir Portugalijos Respublika reikalavo, kad Komisija padengtų bylinėjimosi išlaidas, pastaroji turi jas padengti. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 4 dalį valstybės narės, įstojusios į bylą palaikyti reikalavimus, pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

25 — Šiuo klausimu žr. 3 išnašoje minėto Sprendimo *Gerritse* 27 punktą ir 3 išnašoje minėto Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande* 23 ir 25 punktą.

VI — Išvada

56. Todėl siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

„1. Atmesti ieškinį.

2. Priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas, išskyrus Lietuvos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

3. Lietuvos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.“