SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT, predstavljeni 25. marca 2010[1]

I – Uvod

1. Komisija v tem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti Portugalski republiki očita, da je pri obdavčitvi obresti, ki jih na Portugalskem prejemajo nerezidenčne institucije, uporabila višjo davčno stopnjo kot pri obdavčitvi dohodkov od obresti rezidenčnih institucij. Pri mednarodnih plačilih obresti naj bi pri viru odtegnjen davek znašal do 20 odstotkov bruto dohodkov. Stroškov refinanciranja, ki so povezani z odobritvijo kreditov, ne bi bilo mogoče odšteti. Pri domačih prejemnikih se nasprotno obdavčijo samo neto dohodki s 25-odstotnim davkom na dohodke pravnih oseb.

2. S tem Portugalska po mnenju Komisije krši svobodo opravljanja storitev in prosti pretok kapitala, ki sta določena v Pogodbi ES in Sporazumu o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (v nadaljevanju: Sporazum o EGP) [2].

3. Portugalska republika v obrambo navaja predvsem to, da naj Komisija ne bi predložila dejanskega dokaza za obstoj višje davčne stopnje za finančne institucije nerezidentke. Podredno navaja, da nerezidenčne in rezidenčne finančne institucije niso v primerljivem položaju. Davčna obveznost nerezidenčnih kreditodajalcev na dohodke od obresti, prejete na Portugalskem, naj bi bila omejena. Zato naj bi država, iz katere izvira dohodek, v skladu s sodno prakso Sodišča [3] morala upoštevati le stroške, ki so neposredno povezani z gospodarsko dejavnostjo v tej državi. Stroškov refinanciranja pa naj ne bi bilo mogoče prišteti k posameznim kreditom. Zato naj ne bi bil mogoč izračun tistih stroškov, ki so neposredno povezani z dohodki od obresti nerezidenčnih bank, prejetimi na Portugalskem.

4. Pri rezidenčnih davčnih zavezancih naj bi bilo nasprotno brez težav mogoče izračunati neto dohodke. Ker so ti na Portugalskem

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL 1994, L 1, str. 3.

3 – Glej sodbe z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 27); z dne 6. julija 2006 v zadevi Conijn (C-346/04, ZOdl., str. I-6137, točka 20); z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 52); z dne 15. februarja 2007 v zadevi Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, ZOdl., str. I-1425, točke od 23 do 25) ter z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi (C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 50).

zavezani plačilu davka na ves dohodek, od teh dohodkov lahko v celoti odštejejo operativne stroške, ne da bi bila za to potrebna uvrstitev stroškov k določenim dohodkom.

5. Komisija ta postopek šteje za vzorčni postopek in izhaja iz tega, da so tudi druge države članice pri obdavčenju dohodkov od obresti bank nerezidentk uporabile podobna pravila v skladu z vzorčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: vzorčna konvencija OECD).

6. Nasprotno kot glede obdavčitve mednarodnih izplačil dividend Sodišče v zvezi z obdavčitvijo mednarodnih plačil obresti v državi, iz katere izvira dohodek, še ni zavzelo jasnega stališča. Vsekakor moram omeniti sodbo Truck Center [4], ki se nanaša na plačila obresti med povezanimi družbami. Taka plačila obresti so zdaj v skladu z Direktivo 2003/49/ES [5] oproščena plačila davka pri viru. Tudi obdavčitev plačil obresti nerezidenčnim fizičnim osebam ureja pravo Skupnosti. [6] Nasprotno pa za davčno obravnavo plačil obresti finančnim institucijam s sedežem v drugi državi članici, ki z dolžnikom niso povezane, ne obstaja sekundarna zakonodaja.

II – Pravni okvir

7. Člena 49 ES in 56 ES, v katerih je določeno prosto opravljanje storitev oziroma prosti pretok kapitala, sta pravni okvir Skupnosti v tem postopku. Prav tako navedena člena 36 in 40 Sporazuma o EGP v bistvu ustrezata navedenim določbam Pogodbe ES.

8. V skladu s členom 4(2) portugalskega *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* [7] (zakonik o davku od dobička pravnih oseb, v nadaljevanju: CIRC) so pravne osebe in druge institucije, ki nimajo sedeža na ozemlju države, zavezane plačati davek le na dohodke, ki jih prejmejo v tej državi. Glede

4 – Sodba z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767).

5 – Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L 157, str. 49).

6 – Direktiva Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38).

7 – Zakonska uredba št. 442-B/88 z dne 30. novembra 1988, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 211/2005 z dne 7. decembra 2005, *Diário da República I*, serija A, št. 234, z dne 7. decembra 2005.

na člen 4(3)(c) CIRC je obvezno plačilo davka za te dohodke nerezidentov iz portugalskega vira: za dohodke od premoženja, ki jih prejmejo dolžniki, ki živijo na ozemlju države, imajo tam sedež ali upravo, ter plačila, ki jih je treba prišteti domačim poslovnim enotam.

9. Glede na člen 88(1), (3)(b) in (5) CIRC se davek pri nerezidenčnih prejemnikih obračuna kot končni davek pri viru. Davčna stopnja je v skladu s členom 80(2)(c) CIRC 20-odstotna. V dvostranskih sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja (SIDO), ki jih je Portugalska sklenila z vsemi državami članicami, razen s Ciprom, in vsemi državami Evropskega gospodarskega prostora, razen z Lihtenštajnom, je predvideno znižanje stopnje davka pri viru na 10, 12 ali 15 odstotkov. V SIDO je pri tem v skladu z Vzorčno konvencijo OECD določeno, da se davek pri viru odtegne na bruto dohodke nerezidenčnega prejemnika.

10. Za dohodke domačih prejemnikov nasprotno velja 25-odstotna davčna stopnja za pravne osebe (člen 80(1) CIRC). V takem primeru se odtegne davek le na neto dohodke, torej na dohodke od obresti, od katerih se odštejejo operativni stroški, vključno s stroški refinanciranja.

III – Predhodni postopek in tožba

11. V ustrezno izvedenem predhodnem postopku je Komisija Portugalski republiki očitala, da je pri hipotekarnih obrestih in obrestih na druge kredite, ki so jih domači dolžniki plačali finančnim institucijam v drugi državi članici ali državi EGP, uporabila višjo davčno stopnjo kot pri ustreznih plačilih obresti, ki so jih prejeli domači prejemniki. S tem naj bi kršila člena 49 ES in 56 ES ter ustrezne določbe Pogodbe EGS. Ker Komisije trditve, ki jih je Portugalska republika navedla v obrambo, niso prepričale, je 6. marca 2008 vložila to tožbo, v kateri predlaga:

– naj se ugotovi, da Portugalska republika ni izpolnila obveznosti iz členov 49 ES in 56 ES ter členov 36 in 40 Sporazuma o EGP, ker je pri plačilih obresti v tujino uporabila višjo davčno stopnjo kot pri plačilih obresti institucijam s sedežem na portugalskem ozemlju in s tem omejila izvajanje storitev na področju hipotekarnih in drugih kreditov;

– naj se Portugalski republiki naloži plačilo stroškov.

12. Portugalska republika predlaga, naj se tožba zavrne, Komisiji pa naj se naloži plačilo stroškov.

13. S sklepom z dne 4. avgusta 2008 je predsednik Sodišča odobril intervencijo Republike Litve v podporo predlogom Portugalske republike.

IV – Pravna presoja

A – *Očitek kršitve členov 49 ES in 56 ES*

1. Veljavna temeljna pravica

14. Da se ugotovi, ali se določen nacionalni predpis nanaša na prosto opravljanje storitev ali prosti pretok kapitala, je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso upoštevati predmet zadevnega določila. [8]

15. V skladu s spornimi predpisi je za vse dohodke od premoženja tujih institucij obvezno plačilo davka, odtegnjenega pri viru. Glede na besedilo spornih predpisov ti vključujejo tudi kreditne obresti ali druge kapitalske tokove med podjetji, katerih glavni cilj ni izvajanje finančnih storitev.

16. Predmet tožbe Komisije je le davčno obravnavanje obresti, ki jih prejemajo finančne institucije za dane kredite. V skladu z ustaljeno sodno prakso je dejavnost dajanja kreditov finančnih institucij storitev v smislu člena 49 ES. [9]

17. V okviru finančnih storitev se morajo valuta kredita in obresti sicer prenesti iz ene države članice v drugo. Ti mednarodni finančni tokovi so načeloma tudi del pretoka kapitala in plačil. Namenjeni so izvedbi kreditnega posla, ki je v osnovi storitev.

18. Glede uporabnosti člena 56 ES zato ugotavljam, da bi bil morebiten omejevalni vpliv očitanih nacionalnih predpisov na prosti pretok kapitala in plačil le neizogibna posledica morebitnega omejevanja prostega opravljanja

8 – Sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točke od 31 do 33); z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz (C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 34 in točke od 44 do 49) in z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI (C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 25).

9 – Sodbi z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson (C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 11) in z dne 9. julija 1997 v zadevi Parodi (C-222/95, Recueil, str. I-3899, točka 17) ter sodba Fidium Finanz, navedena v opombi 8, točka 39.

storitev. Če torej nacionalni ukrep vpliva hkrati na več temeljnih svoboščin, ga Sodišče načeloma preizkusi le glede na eno od teh, če je očitno, da so druge v okoliščinah obravnavanega primera drugotnega pomena v razmerju do prve in se lahko uvrstijo k njej. [10]

19. Zato je pri preizkusu navedenih predpisov treba uporabiti samo merilo svobode opravljanja storitev.

20. V sodbi Fidium Finanz je Sodišče glavni del pridobitne odobritve kreditov prav tako uvrstilo na področje svobode opravljanja storitev. Zato je zadeven prosti pretok kapitala nasprotno štelo za manj pomemben, čeprav se je Fidium Finanz kot podjetje tretjih držav lahko sklicevalo le nanj. [11]

21. Komisija meni, da se te ugotovitve o prostem opravljanju storitev in pretoku kapitala nanašajo le na primer podjetja s sedežem v tretji državi in zato v tem primeru niso upoštevne. Sodišče naj bi hotelo izključiti možnost, da se je omejitvi področja uporabe svobode opravljanja storitev na rezidente Skupnosti prek vzporedne uporabe prostega pretoka kapitala mogoče izogniti.

22. To trditev Komisije je Sodišče ovrglo z več odločbami, ki so se nanašale le na zadeve znotraj Skupnosti in v katerih je Sodišče o konkurenčnosti med različnimi temeljnimi pravicami odločilo enako kot v sodbi Fidium Finanz. [12]

2. Omejitev prostega opravljanja storitev

23. V skladu z ustaljeno sodno prakso se v členu 49 ES nasprotuje uporabi vsakršne nacionalne ureditve, zaradi katere opravljanje storitev med državami članicami postane

10 – Sodba Fidium Finanz, navedena v opombi 8, točka 34, in sodba z dne 8. septembra 2009 v zadevi Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International (C-42/07, ZOdl., str. I-7633, točka 47).

11 – Sodba Fidium Finanz, navedena v opombi 8, točke od 47 do 49.

12 – Glej tudi sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, navedena v opombi 8, točka 33, sodbi z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 24) in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome (C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točki 37 in 50) ter sodbo SGI, navedena v opombi 8, točka 23 in naslednje.

težavnejše kot opravljanje storitev samo znotraj države članice. [13]

24. Taka omejitev, ki je prepovedana s členom 49 ES, obstaja zlasti, če so davčne določbe države članice, ki se uporabljajo za opravljanje čezmejnih gospodarskih dejavnosti, manj ugodne kot določbe, ki se uporabljajo za gospodarsko dejavnost, ki se opravlja znotraj meja te države članice. [14]

25. Poleg tega svoboda opravljanja storitev vključuje zlasti odpravo vsakršne diskriminacije ponudnika na podlagi državljanstva ali okoliščine, da je ustanovljen v državi, ki ni država, v kateri se opravlja storitev. [15]

26. Stranki se strinjata, da so dohodki od obresti iz portugalskega vira obravnavani različno, glede na to, ali ima davčni zavezanec sedež na Portugalskem ali v drugi državi članici oziroma državi EGS.

27. Različno obravnavanje se tako nanaša neposredno na sedež davčnega zavezanca, ki pri družbah v skladu s členom 48 ES, tako kot pri fizičnih osebah državljanstvo, določa pripadnost pravni ureditvi določene države. [16] Zato je v nadaljevanju treba preizkusiti, ali sporne portugalske določbe kršijo prepoved diskriminacije. Tako bi bilo, če bi bila davčna obravnava dohodkov od obresti finančnih institucij nerezidentk v primerjavi z obdavčitvijo ustreznih dohodkov domačih institucij manj ugodna.

28. Komisija v zvezi s tem navaja, da je Portugalska republika za dohodke od obresti finančnih institucij nerezidentk glede na zgoraj navedeno uporabila višjo davčno stopnjo, saj je odtegnila davek na bruto znesek, medtem ko je pri domačih institucijah kot davčno osnovo upoštevala neto dohodke. Banke so na evropskem trgu, ki naj bi bil zaradi enotne valute in harmoniziranih pravil zanje zelo pregleden, dosegle le majhne dobičke. Zato naj bi drugačna davčna osnova povzročila bistveno večjo davčno obremenitev nerezidenčnih prejemnikov.

29. To povezavo Komisija pojasnjuje s primerom izračuna, pri katerem izhaja iz 10-odstotnega dobička finančne institucije glede na bruto dohodke, tako da že pri 10-odstotni stopnji pri viru odtegnjenega davka po odtegnitvi ni več mogoče doseči dobička.

13 – Sodbe z dne 5. oktobra 1994 v zadevi Komisija proti Franciji (C-381/93, Recueil, str. I-5145, točka 17); z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits in Peerbooms (C-157/99, Recueil, str. I-5473, točka 61); z dne 18. decembra 2007 v zadevi Jundt (C-281/06, ZOdl., str. I-12231, točka 52) in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Filipiak (C-314/08, ZOdl., str. I-11049, točka 61).

14 – Sodba Filipiak, navedena v opombi 13, točka 62.

15 – Glej tudi sodbi z dne 18. julija 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-490/04, ZOdl., str. I-6095, točka 83) in z dne 21. januarja 2010 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-546/07, ZOdl., str. I-439, točka 39).

16 – Glej tudi sodbo Truck Center, navedena v opombi 4, točka 32.

30. Portugalska vlada izpodbija trditev, da je obdavčenje finančnih institucij nerezidentk v primerjavi z domačimi institucijami manj ugodno, in to trditev prav tako podpira z izračunom, pri katerem izhaja iz nižjih operativnih stroškov in s tem višjih dobičkov. Poleg tega Komisiji očita, da ta dejanskega obstoja omejevanja ni podprla z dokazi, ampak se opira izključno na domneve, kar je podprla tudi litovska vlada.

31. V naslednji preglednici, ki vsebuje tudi izračuna Komisije in portugalske vlade, je pojasnjena povezava med davčno osnovo in davčno stopnjo.

Bruto dohodki od obresti	Operativni stroški	Neto dohodki	Nerezidenti: davek na bruto dohodke			**Rezidenti:** 25-odstotni davek na neto dohodke
			10 % SIDO	15 % SIDO	20 % brez SIDO	
10.000 €	0 €	10.000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2500 €
10.000 €	1000 €	9000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2250 €
10.000 €	2000 €	8000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2000 €
10.000 €	3000 €	7000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1750 €
10.000 €	4000 €	6000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1500 €
10.000 €*	5000 €	5000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1250 €
10.000 €	6000 €	4000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1000 €
10.000 €	7000 €	3000 €	1000 €	1500 €	2000 €	750 €
10.000 €	8000 €	2000 €	1000 €	1500 €	2000 €	500 €
10.000 €**	9000 €	1000 €	1000 €	1500 €	2000 €	250 €
10.000 €	10.000 €	0 €	1000 €	1500 €	2000 €	0 €

* Izračun portugalske vlade,
** Izračun Komisije

32. V preglednici je prikazano, da davek pri nerezidentih kljub drugačnemu znesku operativnih stroškov ostane enak, medtem ko se davek, ki ga dolgujejo rezidenti, zmanjša sorazmerno z višino operativnih stroškov. Če v skladu s SIDO velja 10-odstotna davčna stopnja, je bremenitev nerezidentov večja, takoj ko operativni stroški presežejo 60 odstotkov bruto dohodkov oziroma neto dohodki znašajo 40 odstotkov bruto dohodkov ali manj. Če je pri viru odtegnjen davek 15- ali 20-odstoten, se neugodno obdavčenje nerezidentov začne že pri operativnih stroških v višini 40 oziroma 20 odstotkov bruto dohodkov.

33. Kot zainteresirani vladi pravilno poudarjata, je v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti, ki je bil sprožen v skladu s členom 226 ES, Komisija dolžna dokazati domnevno neizpolnitev obveznosti. Komisija mora Sodišču predložiti potrebne dokaze, na podlagi katerih to lahko utemelji obstoj neizpolnitve obveznosti, pri čemer pa se Komisija ne sme opirati na domneve. [17]

34. Na ustni obravnavi je Komisija poudarila, da je dokazala, da so bili nerezidenti obravnavani slabše kot rezidenti, ker od davčne osnove ne morejo odšteti operativnih stroškov. Tožena stranka naj bi bila dolžna pojasniti, da ta razlika zaradi nižjih davčnih stopenj končno ni povzročila višje obdavčitve nerezidentov.

35. S tem pa Komisija napačno ocenjuje delitev predložitve dokazov in prevzema dokaznega bremena. Kot tožeča stranka mora predložiti vsa dejstva, ki logično utemeljujejo očitek neizpolnitve obveznosti, kakor je naveden v tožbenem predlogu. Komisija ni predlagala, naj se ugotovi, da je Portugalska republika z različno določitvijo davčne osnove kršila Pogodbo. Nasprotno, Komisija očita, da je bila za dohodke od obresti nerezidentov uporabljena višja davčna stopnja kot za dohodke od obresti rezidentov. Zato mora predložiti dejstva in dokaze, ki utemeljujejo ta očitek.

36. Kot je prikazano v preglednici v točki 31, je višina davčne obremenitve odvisna od dveh faktorjev, davčne stopnje in davčne osnove. Stopnje davka na plačila obresti finančnim institucijam nerezidentkam so nesporno nižje od splošne davčne stopnje za pravne osebe, ki velja za dohodke od obresti rezidentov. Osnova pri viru odtegnjenega davka na

17 – Sodbe z dne 20. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji (C-62/89, Recueil, str. I-925, točka 37); z dne 14. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-341/02, ZOdl., str. I-2733, točka 35) in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-401/06, ZOdl., str. I-10609, točka 27).

mednarodna plačila obresti je nasprotno višja, ker od nje ni mogoče odšteti operativnih stroškov.

37. Ali to kljub uporabi nižjih davčnih stopenj lahko povzroči višjo obdavčitev finančnih institucij s sedežem v drugi državi članici, je odvisno od dejanskega obsega davčne osnove rezidenčnih finančnih institucij, ki služijo za primerjavo. Ta vrednost se, drugače kot davčna osnova nerezidenčnih prejemnikov obresti, spreminja glede na višino operativnih stroškov v povezavi z bruto dohodki. Le če bi se davčna osnova rezidentov po odbitku operativnih stroškov tako zelo zmanjšala, da bi bil davek, ki bi ga ti nato morali plačati, kljub visoki davčni stopnji nižji od pri viru odtegnjenega davka na bruto dohodke od obresti, bi to dokazovalo neizpolnitev obveznosti.

38. V zvezi z obsegom davčne osnove je Komisija navedla, da dobiček bank zaradi konkurenčnega položaja na notranjem trgu vsekakor dosega znesek, ki ga je uporabila v svojem izračunu (10 odstotkov bruto dohodkov). Če bi bilo to pravilno, nizka davčna stopnja, ki velja za odhodne obresti, ne bi zadostovala za poravnavo škode, ki bi nerezidenčnim institucijam nastala zaradi izključitve možnosti odbitka operativnih stroškov. Nasprotno, plačilo davka pri viru bi izčrpalo ves dobiček, mednarodni kreditni posel pa z ekonomskega vidika ne bi bil smiseln. [18]

39. Portugalska vlada izpodbija to trditev. Njen primer izračuna sicer ni popolnoma jasen, saj temelji na stroških refinanciranja, pri čemer je slabši položaj nerezidenčnih bank izključen le ob uporabi najnižje davčne stopnje v skladu s SIDO. [19] S tem izračunom pa portugalska vlada ni potrdila, da v resnici pričakuje take stroške refinanciranja, kot jih je uporabila. Nasprotno, izračun je namenjen prikazu dejstva, da je posledica spremembe izmišljenih parametrov drugačen izid.

40. Ker so torej domneve Komisije sporne, bi morala predložiti natančne dokaze za dejansko povezavo med bruto dohodki od obresti in operativnimi stroški finančnih institucij na Portugalskem. Komisija se je v celotnem postopku in na ustni obravnavi opirala le na domnevne primere izračunov. Tudi če Komisiji ni treba predložiti dokazov, da je davčna stopnja posameznega nerezidenta višja od davčne stopnje rezidentov, [20] mora kljub temu dokazati, da je neizpolnitev obveznosti

18 – Glej preglednico v točki 30 teh sklepnih predlogov.

19 – Glej šesto vrsto preglednice v točki 31 teh sklepnih predlogov.

20 – Glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-406/07, točka 27).

dejansko mogoča. Lahko bi na primer predložila podatke o obrestnih merah bančnih kreditov in pogojih refinanciranja za banke, da bi dokazala verodostojnost svojih domnev.

41. Ker Komisija ni navedla nič takega, je uporaba višje davčne stopnje za plačila obresti nerezidenčnim prejemnikom le domneva, ki ni bila utemeljena z dejstvi. Komisija očitane neizpolnitve obveznosti tako ni dokazala.

42. Mogoče bi si bilo predstavljati, da se očitek neizpolnitve obveznosti utemelji tudi z drugačnimi trditvami.

43. Ne glede na dejansko višino stroškov refinanciranja portugalski predpisi namreč omejujejo konkurenčen boj med finančnimi institucijami s sedežem v drugi državi članici in domačimi institucijami in dostop prvih do portugalskega trga.

44. Če banka s sedežem v drugi državi članici kljub nespremenjenim stroškom refinanciranja zniža višino obresti in pristane na nižji dobiček, da bi na Portugalskem pridobila stranke, se znesek davka, ki ga mora plačati na Portugalskem, ne zmanjša sorazmerno z razliko, ampak glede na nižji bruto znesek obresti. Sorazmerna davčna obremenitev dobička se poveča.

45. Domača podjetja so zavezana plačilu davka le na neto dohodke. Če se njihov dobiček zmanjša, se ustrezno zniža tudi davek. Sorazmerna davčna obremenitev dobička se tako ne spremeni. Glede na zgoraj navedeno se tuje banke zaradi tega težje odločijo za cenovno konkurenco z domačimi bankami, saj za prve pri nedoseganju določene stopnje dobička velja višja davčna obremenitev mednarodnih plačil obresti kot za rezidente pri ustreznih dohodkih. [21]

46. To se lahko ubesedi tudi z drugimi besedami: da bi se izognile izgubam, morajo tuje banke doseči minimalni dobiček v višini pri viru odtegnjenega davka. Portugalske banke lahko ponudijo ugodnejše pogoje in tudi tako po odbitku davka še vedno dosežejo dobiček.

47. Tega Komisija seveda ni očitala. Zato se Portugalska republika ni mogla ustrezno braniti pred očitkom, da je nerezidenčnim finančnim institucijam tako preprečila dostop

21 – Glej v povezavi s tem sodbo z dne 5. oktobra 2004 v zadevi CaixaBank Francija (C-442/02, ZOdl., str. I-8961, točki 12 in 13), v kateri je Sodišče izreklo prepoved obrestovanja vpoglednih vlog in prepoved dostopa do trga.

do trga. Zato trditve o neizpolnitvi obveznosti v tem postopku ni mogoče utemeljiti s tem vidikom.

48. Zato je tožbo v zvezi s kršenjem člena 49 ES treba zavrniti, ker Komisija ni predložila ustreznih dokazov, da je Portugalska republika za plačila obresti finančnim institucijam s sedežem v drugi državi članici uporabila višjo davčno stopnjo kot za plačila obresti institucijam s sedežem na portugalskem ozemlju.

B – *Očitek kršitve členov 36 in 40 Sporazuma o EGP*

49. Sodišče je že ugotovilo, da je jamstva iz členov 36 Sporazuma o EGP in 49 ES treba razlagati enako in enotno.[22] Enako je ugotovilo tudi glede členov 40 Sporazuma o EGP in 56 ES.[23] Zato ugotovitve, ki so bile sprejete v zvezi z domnevno kršitvijo določb Pogodbe ES, ustrezno veljajo za člena 36 in 40 Sporazuma o EGP.[24]

50. Tudi zato Komisiji zaradi pomanjkanja dejanskih podatkov o višini dohodkov in operativnih stroškov ni uspelo dokazati višje davčne obremenitve plačil obresti finančnim institucijam s sedežem v državi o EGP.

C – *Vmesni predlog*

51. Na koncu ugotavljam, da Komisija ni predložila dokaza za kršitev svobode opravljanja storitev, ki je določena v členih 49 ES in 36 Sporazuma o EGP in je v predmetu spora edino merilo. Zato je treba tožbo v celoti zavrniti.

22 – Sodba z dne 5. julija 2007 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-522/04, ZOdl., str. I-5701, točki 44 in 45).

23 – Sodba z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji (C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točki 65 in 66).

24 – Lahko pa se pojavi razlika, če gre za izmenjavo podatkov med davčnimi organi, saj Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju posredne in neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1), ne velja v državah EGP (glej sodbo Komisija proti Italiji, navedena v opombi 23, točka 70 in naslednje, ter točko 74 in naslednje mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 16. julija 2009 v tej zadevi).

52. Pri tem pa se ne sme spregledati, da bi oblikovanje davka na dohodke od obresti finančnih institucij nerezidentk lahko pomenilo močno omejevanje prostega opravljanja storitev, če bi bile domneve Komisije o višini stroškov refinanciranja pravilne.

53. Glede osrednjega vprašanja, ali se morebitno veliko višjo, če ne celo prepovedano davčno obremenitev finančnih institucij nerezidentk lahko upraviči s tem, da te institucije glede na stroške refinanciranja niso v primerljivem položaju kot rezidenčne institucije, se v danih okoliščinah ne morem opredeliti.

54. Predvsem mora ostati odprto vprašanje, ali so stroški nerezidentov le takrat neposredno ekonomsko povezani [25] z njihovimi dohodki v državi gostiteljici, ko se jih lahko *posamezno* prišteje k dohodkom, ali pa je v teh okoliščinah celotne stroške treba upoštevati sorazmerno. V zadnjem primeru pa bi se pojavilo zahtevno vprašanje, kako bi se te sorazmerne stroške glede na posebnosti bančnega poslovanja lahko izračunalo v praksi.

25 – Glej sodbi Gerritse, navedena v opombi 3, točka 27, in Centro Equestre da Lezíria Grande, navedena v opombi 3, točki 23 in 25.

V – Stroški

55. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki na zahtevo naloži plačilo stroškov. Ker je predlog Komisije ni bil uspešen, Portugalska republika pa je predlagala, naj se stroške postopka naloži Komisiji, stroške nosi slednja. V skladu s členom 69(4) Poslovnika države članice, ki so se postopka udeležile kot intervenientke, same nosijo svoje stroške.

VI – Predlog

56. Sodišču predlagam, naj odloči tako:

1. Tožba se zavrne.

2. Komisiji se naloži plačilo stroškov postopka brez stroškov Republike Litve.

3. Republiki Litvi se naloži plačilo njenih stroškov.