

C-233/09. sz. ügy

Gerhard Dijkman és Maria Dijkman-Lavaleije

kontra

Belgische Staat

(a hof van beroep te Antwerpen [Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – A tőke szabad mozgása – Közvetlen adók – A befektetés helye alapján történő eltérő bánásmód”

Az ítélet összefoglalása

A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok

(EK 56. cikk)

Az EK 56. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint az e tagállamban illetésséggel rendelkező azon adóalanyok, akik más tagállamban lévő befektetésekből származó kamatra vagy osztalékra tesznek szert, helyi pótdát kötelesek fizetni, amennyiben nem azt választják, hogy e tőkejövedelmeket az illetésségük szerinti tagállamban székhellyel rendelkező közvetítő fizesse ki nekik, miközben az illetésségük szerinti tagállamban lévő befektetésből származó ugyanilyen jellegű jövedelmeket – mivel azokból a kifizetéskor levonják a forrásadót – nem kell bevallani, és így nem kell utánuk helyi pótdát fizetni.

A tagállam által a tőkebefektetés helye szerint alkalmazott ilyen eltérő bánásmód ugyanis azzal a következménnyel jár, hogy visszatartja az e tagállamban illetésséggel rendelkező személyeket attól, hogy tőkebefektetéseket hajtsanak végre más tagállamban letelepedett társaságokban, és korlátozó hatást gyakorol a más tagállamokban letelepedett társaságokra a tekintetben, hogy akadályozza őket az első tagállamban történő tőkegyűjtésben. E tekintetben a tagállamban befektető adóalany helyzete nem tér el azon adóalany helyzetétől, amely más tagállamban fektetett be. Az ilyen szabályozás keretében ugyanis a más tagállamban lévő befektetésből jövedelmet szerző belföldi adóalany ugyanúgy köteles adót fizetni e jövedelmek után az illetéssége szerinti tagállamban, mint azon belföldi adóalany, amely ez utóbbi tagállamban lévő befektetéseiből jut jövedelemhez. Ezért ebben az összefüggésben pont az említett jövedelmek eltérő módon való adóztatásának tényéből ered az eltérő bánásmód, amely ahhoz vezet, hogy csak a más tagállamban lévő befektetésekből származó jövedelmeket terheli szükségszerűen a helyi pótdát, de e körülmény nem tükrözi az érintett adóalanyok helyzetének különbségét az említett adó szempontjából. Az ilyen adó tekintetében ugyanis, amelyet a településcsoportok vagy települések az adott településcsoport vagy település minden adóalanyára kivetnek, és amelynek az alapja a természetes személyek által fizetendő jövedelemadó, a más tagállamban lévő befektetésekből jövedelmet szerző belföldi illetésségű adóalany nincs objektíve különböző helyzetben azon belföldi adóalanyhoz képest, amely az illetéssége szerinti tagállamban lévő befektetéseiből jut jövedelemhez. Ilyen körülmények között az ilyen szabályozás a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül.

A nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége nem igazolhatja az ilyen korlátozást, mivel nem hivatkoztak semmilyen olyan sajátos adóteherre, amely kiegyenlítené az

adóalany illetősége szerinti tagállamban lévő befektetésekből származó jövedelemre vonatkozó, helyi pótdó alóli mentességből adódó elnyit. Ezenkívül, ha az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége alátámaszthatja is azt az állítást, amely szerint a forrásadó levonását csak belföldi székhelyű közvetítők végezhetik el, azt nem igazolhatja, hogy az ezen levonással terhelt, valamint az azzal nem terhelt jövedelmek különböző bánásmódban részesülnek a helyi pótdó illetően.

(vö. 31., 45–48., 57., 59., 62. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. július 1-je(*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – A tőke szabad mozgása – Közvetlen adók – A befektetés helye alapján történő eltérő bánásmód”

A C-233/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a hof van beroep te Antwerpen (Belgium) a Bírósághoz 2009. június 26-án érkezett, 2009. június 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, E. Levits (előadó), M. Ilešić, M. Safjan és M. Berger bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- G. Dijkman és M. Dijkman-Lavaleije,
- a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben, tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. cikk (1) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a G. Dijkman és M. Dijkman?Lavaleije, valamint a Belgische Staat (belga állam) között amiatt folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, hogy a belga adóhatóság megtagadta többek között a természetes személyek adóját kiegészít? azon helyi adónak (a továbbiakban: helyi pótdó) G. Dijkman és M. Dijkman?Lavaleije részére való visszatérítését, amelyet a hollandiai befektetések?l származó egyes t?kejövedelmeket terhel?, természetes személyek adójának (a továbbiakban: TSZA) arányában szedtek be a 2004?es és 2005?ös adóév vonatkozásában.

Nemzeti jogi háttér

3 A Code des impôts sur les revenus 1992 (1992. évi jövedelemadóról szóló törvény; a továbbiakban: CIR 1992) 261. cikke értelmében forrásadó fizetésére kötelesek többek között a Belga Királyságban illet?séggel rendelke? természetes személyek, az ottani székhely? társaságok, egyesületek, intézmények, intézetek és bármely szervezet, valamint a társasági adó fizetésére kötelezett, t?ke? és ingóságokból származó jövedelmet fizet? jogi személyek, illetve azon belgiumi székhely? közvetít?k, akik bármely jogcímen közrem?ködnek akár a külföldi t?ke?, és ingóságból származó jövedelmek kifizetésében, kivéve többek között ha igazolt, hogy korábbi közvetít? már levonta a forrásadót.

4 A CIR 1992 313. cikke szerint a TSZA?köteles adóalanyok nem kötelesek feltüntetni az éves TSZA?bevallásukban azon t?ke?, és ingóságból származó jövedelmeiket, amelyek után forrásadót fizettek, vagy amelyek jogszabályi rendelkezések alapján forrásadó?mentesek, kivéve bizonyos, az alapügyben nem érintett jövedelemfajtákat. Az ilyen be nem vallott jövedelmeket terhel? forrásadó nem vonható le a TSZA?ból, és nem is téríthet? vissza.

5 A CIR 1992 465. cikke el?írja, hogy a településcsoportok és települések a TSZA?t kiegészít? adót vethetnek ki.

6 A CIR 1992 466. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A [TSZA?t] kiegészít? helyi adó [...] és településcsoporti adó

– a 157?168. és a 175?177. cikkben érintett az el?legek, a forrásadók, a külföldi adó átalány?része, valamint a 134. és a 277?296. cikkben érintett adójóváírások levonása el?tt;

– a 157?168. cikkben el?írt növel? tényez?k, a 175?177. cikkben biztosított kedvezmények, valamint a 444. cikkben el?írt adónövelés alkalmazása el?tt

meghatározott [TSZA] alapján számítandó ki.”

7 A CIR 1992 467. cikke értelmében a TSZA?t kiegészít? adót a település vagy településcsoport állapítja meg a Belga Királyságban illet?séggel rendelke? azon személyek

terhére, akik e településen, vagy e településcsoport részét képez? településen kötelesek adót fizetni.

8 A CIR 1992 468. cikke el?írja:

„A pótdadó ugyanazon településcsoport vagy település minden adóalanya tekintetében az államnak fizetend? adó azonos százalékában kell meghatározni.

[...]”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

9 Az alapeljárás belgiumi illet?ség? felperesei a TSZA?bevallásukban a 2004?es adóév tekintetében külföldi, konkrétan hollandiai t?kejövedelmeket tüntettek fel, nevezetesen forrásadó levonása nélkül 33 780 euró összeg? betéti kamatot és 90 030,52 euró osztalékot.

10 Az ezen adóévre vonatkozó adómegállapításról szóló határozatban e kamatra és osztalékra külön?külön 15%-os, illetve 25%-os adókulcs alkalmazásával vetettek ki adót. Ezenkívül az így megállapított adót megnövelték a helyi pótdadóval, amelyet a felperesek lakóhelye szerinti település az államnak fizetend? adó 8%-ában határozott meg.

11 Az alapeljárás felperesei panaszt nyújtottak be ezen, adómegállapításról szóló határozattal szemben, kifogásolva egyrészt az osztalékra kivetett 25%-os adót, mivel a Holland Királyság már levonta az ott keletkezett osztalék utáni adót, másrészt a helyi pótdadó kivetését.

12 A 2005?ös adóév tekintetében az alapeljárás felperesei benyújtották a TSZA?bevallásukat, amelyben többek között feltüntették a külföldi t?kejövedelmeket, nevezetesen G. Dijkman 14 551,23 euró, M. Dijkman?Lavaleije 15 359,53 összeg? osztalékot, amelyb?l nem vontak le forrásadót.

13 Mivel ezen összegeket az ezen adóévre vonatkozó adómegállapításról szóló határozatban külön?külön 25%-os adókulccsal terhelték a megfelel? helyi pótdadó mellett, az alapeljárás felperesei panaszt nyújtottak be e határozattal szemben ugyanazon kifogásokat megfogalmazva, mint a 2004?es adóévre vonatkozó adómegállapítási határozattal szemben.

14 Miután panaszaikat elutasították, az alapeljárás felperesei a rechtbank van eerste aanleg van Antwerpenhez (antwerpeni elsőfokú bíróság) fordultak, amely elutasította a keresetüket.

15 A hof van beroep te Antwerpent?l (antwerpeni fellebbviteli bíróság) az alapeljárás felperesei azt kéri egyrészt, hogy a 2004?2005?ös adóévre bevallott osztalékra kivetett holland forrásadót vonják le a Belgiumban fizetend? TSZA?ból, és következésképpen azt, hogy a Belgische Staatot kötelezzék az ezen osztalékra kivetett állami adóknak megfelel? 11 906 euró és a 3 479 euró összegek visszatérítésére. Másrészt kéri a helyi pótdónak megfelel? 2 206 euró és 800 euró összegek visszatérítését.

16 A hof van beroep te Antwerpen megállapította, hogy az alapeljárás felpereseinek a holland forrásadó Belgiumban fizetend? adóból való levonására vonatkozó igényei nem megalapozottak.

17 Ami a helyi pótdadót illeti, az említett bíróság megállapítja, hogy ha az adóalanyok olyan külföldi t?kejövedelemre tesznek szert, amelyre még nem vetettek ki forrásadót, nem alkalmazhatják a CIR 1992 forrásadó miatti mentességre vonatkozó 313. cikkében megfogalmazott rendelkezést, és kötelesek bevallani e jövedelmeket. Márpedig amennyiben a t?kejövedelmeket bevallják, a CIR 1992 465. és 466. cikkének megfelel?en mindig meg kell fizetni a helyi pótdadót. Ugyanakkor amennyiben az adóalanyok belga t?kejövedelemre tesznek szert, e

jövedelmek a forrásadó miatti mentesség hatálya alá tartoznak. Márpedig a forrásadó miatti mentesség szabálya szerint az olyan t?kejövedelmek összegét, amelyb?l már levonták a forrásadót, nem kell bevallani, és ezért azt nem terheli helyi pótdadó. Ezen adóalanyok számára a CIR 1992 313. cikkében megfogalmazott rendelkezés alkalmazásának, és ezáltal a külföldi t?kejövedelmeiket terhel? helyi pótdadó alóli mentesülés egyetlen módja, ha e jövedelmeket belga közvetít? fizeti ki nekik a forrásadó levonását követ?en.

18 E körülmények között a hof van beroep te Antwerpen az eljárás felfüggesztésér?l határozott, és az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra:

„Sérti?e az EK 56. cikk (1) bekezdését, hogy a Belgiumban belföldi illet?séggel rendelke? személyeknek, akik külföldön, például Hollandiában, a [CIR 1992] 465. cikke szerinti helyi pótdadó megállapításának elkerülése céljából fektetnek be, a t?kejövedelem kifizetéséhez belga közvetít?t kell igénybe venniük, miközben a Belgiumban befektet? [belga] illet?ség? személyek igénybe vehetik a [CIR 1992] 313. cikke szerinti forrásadó miatti mentességet, és ezáltal mentesülhetnek a [CIR 1992] 465. cikke szerinti helyi pótdadó alól, mivel a forrásadót már a kifizetéskor levonták?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

19 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ellentétes?e az EK 56. cikkel az olyan tagállami szabályozás, amely szerint az e tagállamban illet?séggel rendelke? azon adóalanyok, akik más tagállamban lév? befektetésekb?l származó kamatra vagy osztalékra tesznek szert, helyi pótdadót kötelesek fizetni, amennyiben nem azt választják, hogy e t?kejövedelmeket az illet?ségük szerinti tagállamban székhellyel rendelke? közvetít? fizesse ki nekik, miközben az illet?ségük szerinti tagállamban lév? befektetésb?l származó ugyanilyen jelleg? jövedelmeket – mivel azokból a kifizetéskor levonják a forrásadót – nem kell bevallani, és így nem kell utánuk helyi pótdadót fizetni.

Az EK?Szerz?désben biztosított alapvet? szabadságok korlátozásának fennállásáról

20 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C?374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11673. o.] 36. pontját; a C?379/05. sz. Amurta?ügyben 2007. november 8?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?9569. o.] 16. pontját, valamint a C?540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 28. pontját).

21 E tekintetben el?ször is meg kell állapítani, hogy a belga kormány szerint a jelen ügyet az EK 49. cikk, és nem az EK 56. cikk tükrében kell vizsgálni. E kormány szerint ugyanis mivel csak a belga közvetít?k vonhatják le a mentesít? forrásadót, az, hogy a másik tagállamban befektet? belga illet?ség? adóalany alkalmazhatja?e a forrásadóra vonatkozó e rendelkezéseket vagy sem, a t?kejövedelmei megszerzésének helyét?l, és nem a t?kéje befektetésének helyét?l függ.

22 El?zetesen meg kell tehát vizsgálni, hogy az alapeljárásban szerepl?höz hasonló nemzeti szabályozás befolyásolhatja?e, és milyen mértékben befolyásolhatja a szolgáltatásnyújtás szabadságát és a t?ke szabad mozgását.

23 Emlékeztetni kell ezért egyrészt arra, hogy az EK 49. cikk megköveteli a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó valamennyi korlátozás megszüntetését akkor is, ha az adott korlátozás különbségtétel nélkül vonatkozik a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatókra, amennyiben az akadályozza, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi egy olyan másik tagállamban letelepedett szolgáltató szolgáltatásait, ahol az jogszer?en nyújt hasonló szolgáltatásokat (lásd a

C-42/07. sz. Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Bwin International ügyben 2009. szeptember 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 51. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 Egyébiránt a töretlen ítélkezési gyakorlat szerint az EK 49. cikk nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem a szolgáltatást igénybe vevőnek is biztosít jogokat (lásd ebben az értelemben a C-290/04. sz., FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítéletet [EBHT 2006., I-9461. o.], a 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 Másrészt a tőkemozgás EK 56. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozását jelentik többek között a valamely tagállam által elírt olyan jellegű intézkedések, amelyek visszatartják az e tagállamban illetéssel rendelkező személyeket más tagállamokban való bankkölcsonfelvételektől vagy befektetésektől (lásd különösen a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 18. pontját, valamint a C-155/08. és C-157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 33. pontját).

26 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy azt illetően, hogy a nemzeti szabályozás a Szerződés által biztosított egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4051. o.] 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

27 Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló szabályozás eltérő bánásmódot hoz létre mind a belföldi illetőségű adóalanyok tőkejövedelmeinek eredete, mind pedig az említett jövedelmeket nekik átutaló szolgáltató szerint.

28 Különösen egyrészt, ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, az alapeljárásban szereplő szabályozás eltérő bánásmódban részesíti a belgiumi illetőségű személyeknek a más tagállamban lévő befektetésekből származó tőkejövedelmeit és a belgiumi befektetésekből származó jövedelmeket, mivel az első be kell vallani, és ezért további adót kell utánuk fizetni, nevezetesen a helyi pótdadót, míg a második mentesül ezen adó alól a forrásadó miatti mentesség szabályának köszönhetően.

29 Másrészt, ahogy azt a belga kormány eladja, a más tagállamban befektető belga illetőségű személy választhatja azt, hogy az e befektetésekhöz kapcsolódó tőkejövedelmeket belgiumi székhellyel rendelkező közvetítő fizesse ki neki, amely esetben e jövedelmek részesülhetnek a forrásadó miatti mentességben, és így elkerülhető a helyi pótdadó fizetése. Márpedig a más tagállamban lévő befektetésekből származó jövedelmek kifizetése az EK 49. cikk értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül.

30 Az ilyen szabályozás tehát mind a tőke szabad mozgásának, mind pedig szolgáltatásnyújtás szabadságának gyakorlását érintheti.

31 Így a tagállam által, a tőkebefektetés helye szerint alkalmazott eltérő bánásmód azzal a következménnyel jár, hogy visszatartja az e tagállamban illetéssel rendelkező személyeket attól, hogy tőkebefektetéseket hajtsanak végre más tagállamban letelepedett társaságokban, és korlátozó hatást gyakorol a más tagállamokban letelepedett társaságokra a tekintetben, hogy akadályozza őket az első tagállamban történő tőkegyűjtésben (lásd ebben az értelemben a C-466/04. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 166. pontját és a C-436/06. sz. Grønfeldt-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-12357. o.] 14. pontját).

32 Ugyanígy, mivel csak a belgiumi székhely? közvetít?k szedhetik be a mentesít? forrásadót, az alapeljárásban szerepl?höz hasonló nemzeti szabályozás az érintett tagállamban székhellyel rendelkező közvetít?ket kedvezőbb helyzetbe hozza a más tagállamban lévő befektetések?l származó jövedelmek belga illet?ség?eknek való kifizetéséhez köt?d? szolgáltatások nyújtása tekintetében, a más tagállamokban székhellyel rendelkező közvetít?khöz képest, amelyek szolgáltatásait ennél fogva kevésbé vonzóvá teszi.

33 Ugyanakkor az ítélezési gyakorlatból az következik, hogy a Bíróság a vitatott rendelkezést f?szabály szerint e két alapvet? szabadság egyikére tekintettel vizsgálja meg, ha kiderül, hogy az alapügyben szerepl? körülmények között ahhoz képest a másik szabadság teljesen másodlagos, és az adott rendelkezés ahhoz kapcsolódhat (a C?452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?9521. o.] 34. pontja; lásd analógia útján a C?182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 37. pontját is).

34 A jelen esetben az alapeljárásbeli jogvita a helyi pótdónak a más tagállamban lévő befektetések?l származó jövedelmekre való kivetésére vonatkozik, és a belföldi, a t?ke szabad mozgásához való jogot gyakorló adóalanyt érint? következményekhez kapcsolódik.

35 Így pont e szabadság gyakorlása teszi szükségessé e belföldi adóalany számára azt, hogy közvetít?t válasszon az érintett befektetések?l származó jövedelmek kifizetésére. E közvetít? kiválasztása és következésképpen a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó szempontok ilyen körülmények között másodlagosak a t?ke szabad mozgására vonatkozó szempontokhoz képest.

36 Ennél fogva a jelen ítélet 31. pontjában kifejtett megállapításokat figyelembe véve meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban szerepl?höz hasonló nemzeti szabályozás a t?ke szabad mozgásának az EK 56. cikk által f?szabály szerint tiltott korlátozásának min?sül.

37 E megállapítást nem ingatják meg a belga kormány érvei, amely egyrészt az alapeljárásban szerepl? nemzeti szabályozásból ered? eltér? bánásmód hatásait próbálja jelentékteleníteni, másrészt pedig kifejti, hogy a forrásadó miatti mentesítésre vonatkozó szabályozás szempontjából a Belgiumban befektet? adóalany eltér? helyzetben van, mint a más tagállamban befektet? adóalany.

38 Ami az első érvet illeti, el?ször is meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban szerepl? kamattal és osztalékkal való bánásmód szempontjából nincs jelent?sége annak, hogy bizonyos más típusú t?kejövedelmek akkor sem tartoznak a forrásadó miatti mentesség hatálya alá, ha Belgiumban jutnak hozzájuk, és emiatt mindig helyi pótdó kötelesek, mivel az ugyanilyen típusú, Belgiumban megszerzett kamatra és osztalékra vonatkoznak a forrásadó szabályai.

39 A belga kormány ezenkívül el?adja, hogy az eltér? bánásmód hatásai nem feltétlenül hátrányosak a más tagállamból származó t?kejövedelmekben részesül?k számára, mivel az adónak a mentesít? forrásadó útján való megfizetése pénzügyi hátrányt okoz azon adóalanyoknak, aki ezen adó összegét azonnal leróta, míg a TSZA beszédésének szokásos keretében való adófizetés esetében az adóalany átlagosan két évig megtarthatja ezen összeget, és következésképpen abból jövedelme származhat.

40 E tekintetben meg kell állapítani, hogy önmagában véve a t?ke szabad mozgásával ellentétes, hátrányos adóügyi bánásmódnak min?sül, ha valamely tagállam más tagállamban lév? befektetésekb?l származó t?kejövedelmekre kiegészít? adót vet ki azon jövedelmekhez képest, amelyek a saját területén végrehajtott befektetésekb?l származnak.

41 Márpedig az ítélkezési gyakorlat szerint az olyan kedvez?tlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvet? szabadságot sért, nem min?sülhet az uniós joggal összeegyeztethet?nek egyéb adókedvezmények miatt, feltéve hogy léteznek ilyen kedvezmények (lásd ebben az értelemben a C?35/98. sz. Verkooijen?ügyben 2000. június 6?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?4071. o.] 61. pontját és a fent hivatkozott Amurta?ügyben hozott ítélet 75. pontját).

42 Egyébiránt a Szerz?dés bármely alapvet? szabadságnak még a kis terjedelm? és csekély jelent?ség? korlátozását is tiltja (lásd ebben az értelemben a C?34/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 15?én hozott ítélet [EBHT 2000. I?995. o.] 49. pontját; a C?9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?2409. o.] 43. pontját, valamint a C?170/05. sz., Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. december 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11949. o.] 50. pontját).

43 A belga kormány nem érvelhet hasznosan azzal, hogy a helyi pótdónak a más tagállamban lév? befektetésekb?l származó jövedelemre való kivetése kiegyenlíthet? azon pénzügyi el?nnyel, amellyel az e jövedelmekben részesül? belföldi adóalany rendelkezik a belföldi adóalany belföldi befektetéseib?l származó, forrásadó?köteles jövedelmeihez képest.

44 Ami a második érvet illeti, a belga kormány azzal érvel, hogy a Belgiumban befektet? adóalany helyzete eltér azon adóalany helyzetét?l, amely más tagállamban fektetett be. Ez utóbbi esetben ugyanis a mentesít? forrásadó kezelése és beszedése nem bízható a nem belföldi illet?ség?, t?kejövedelmek kifizetésére kötelezettre azon veszély nélkül, hogy e forrásadó nem megfelel? beszedése esetén a behajtás nehezzé válna. Márpedig a C?282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22?én hozott ítéletben (EBHT 2008., I?10767. o.) a Bíróság közvetve elismerte, hogy az ilyen nehézségekre a beszedésre vonatkozó nemzetközi segítségnyújtási eszközök nem jelentenek megfelel? megoldást, és hogy az adó beszedését illet?en a külföldi székhely? adóalanyok ezért eltér? helyzetben vannak, mint a belföldi adóalanyok.

45 E tekintetben elegend? azt megállapítani, hogy az alapeljárásban szerepl?höz hasonló nemzeti szabályozás keretében a más tagállamban lév? befektetésb?l jövedelmet szerz? belföldi adóalany ugyanúgy köteles adót fizetni e jövedelmek után az illet?sége szerinti tagállamban, mint azon belföldi adóalany, amely ez utóbbi tagállamban lév? befektetéseib?l jut jövedelemhez.

46 Ezért ebben az összefüggésben pont az említett jövedelmek eltér? módon való adóztatásának tényéb?l ered az eltér? bánásmód, amely ahhoz vezet, hogy csak a más tagállamban lév? befektetésekb?l származó jövedelmeket terheli szükségszer?en a helyi pótdó, de e körülmény nem tükrözi az érintett adóalanyok helyzetének különbségét az említett adó szempontjából.

47 Az alapeljárásban szerepl?höz hasonló azon adó tekintetében ugyanis, amelyet a településcsoportok vagy települések az adott településcsoport vagy település minden adóalanyára kivetnek, és amelynek az alapja a természetes személyek által fizetend? jövedelemadó, a más tagállamban lév? befektetésekb?l jövedelmet szerz? belföldi illet?ség? adóalany nincs objektíve különböz? helyzetben azon belföldi adóalanyhoz képest, amely az illet?sége szerinti tagállamban lév? befektetéseib?l jut jövedelemhez.

48 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban szerepl?höz hasonló

nemzeti szabályozás a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül.

A tőke szabad mozgása korlátozásának igazolásáról

49 Ahogy az az állandóítélkezési gyakorlatból következik, a tőke szabad mozgását korlátozó nemzeti intézkedések az EK 58. cikkben említett indokokkal vagy közérdeken alapuló kényszerítő okokkal igazolhatók, amennyiben azok alkalmasak az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására és nem lépik túl az eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a C-112/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2007. I-8995. o.] 72. és 73. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

50 A belga kormány szerint az alapeljárásban szereplő szabályozást a belga adórendszer koherenciájához és sajátosságához kötődő indokokkal, valamint az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével igazolható.

51 Így a belgiumi székhelyű közvetítőnek biztosított azon kizárólagos jog, hogy elkészítsék a levonás *ad hoc* bevallását és megfizessék a forrásadót, szorosan hozzátartozik a belga adórendszerhez, és az adóalanyok számára egyszerű, az állam számára olcsó adóbeszedési módot jelent, mivel az e forrásadó fizetésére kötelezett közvetítőket viselik ezen adó beszedésének és befizetésének adminisztratív költségét.

52 A belga adórendszer azzal, hogy a külföldön szerzett tőkejövedelmeket terhelő adó beszedését belga közvetítőkre bízta, ésszerűvé teszi az ellenőrző intézkedéseket, mivel néhány száz közvetítőre korlátozza azokat, ami azáltal biztosítja az adóellenőrzés hatékonyságát hogy lehetővé teszi a pénzügyi műveleteknek a minden egyes forrásadó fizetésére kötelezett közvetítőnél való átfogó nyomon követését. Annak lehetővé tétele, hogy a belgiumi illetőségű természetes személy adóalanyok a külföldön szerzett tőkejövedelmeiket terhelő forrásadót levonják, az e műveletek ilyen nyomonkövetését csaknem lehetetlenné tenné, mivel azokat a több millió résztvevő által benyújtott forrásadó-bevalláson keresztül kellene vizsgálni.

53 Ugyanígy a más tagállamban székhellyel rendelkező, tőkejövedelmek kifizetésére kötelezettek vagy közvetítőket azon joggal való felruházása, hogy a belga illetőségek tekintetében beszedjék a mentesítő forrásadót, sem teszi lehetővé a belga adóhatóság által végzett adóellenőrzések hatékonyságának biztosítását, mivel az adó megállapítására szolgáló nemzetközi segítségnyújtási eszközök nem tudják teljes mértékben biztosítani az adóellenőrzések hatékonyságát a más tagállamban székhellyel rendelkező szolgáltatók tekintetében.

54 Az így eladott igazolásokat illetően emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a Bíróság korábban elismerte, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (a C-204/90, sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontja; a C-319/02, sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 42. pontja és a C-418/07, sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8947. o.] 43. pontja).

55 Az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adókedvezmény és az e kedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (lásd a fent hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

56 Márpedig ahogy azt a jelen ítélet 46. pontja már megállapította, az alapeljárásban szereplőhöz hasonló eltérő bánásmód nem korlátozódik az a szerint különböző adóztatás

alkalmazására, hogy az érintett jövedelmek más tagállamban, vagy az illetékség szerinti tagállamban lévő befektetésekből származnak-e. Az érintett eltérő adóztatások ugyanis ahhoz vezetnek, hogy a más tagállamban lévő befektetésekből származó, és nem forrásadóköteles tőkejövedelmek után helyi pótdó formájában további adót kell fizetni, miközben a belgiumi befektetésekből származó jövedelmek ez alól mentesülnek amiatt, hogy azokat nem kell bevallani, ha már kivetették rájuk a forrásadót.

57 A belga kormány ugyanakkor nem hivatkozott semmilyen olyan sajátos adóteherre, amely kiegyenlítené az e mentességből adódó elnyrt.

58 Másrészt a Bíróság elismerte, hogy az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége közérdeken alapuló kényszerítő oknak minősül, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott X és Passenheim-van Schoot ügyben hozott ítélet 45. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

59 Ugyanakkor, ha az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége alátámaszthatja is a belga kormány azon érvelését, amely szerint a mentesítő forrásadó levonását csak belgiumi székhelyű közvetítők végezhetik el, azt nem igazolhatja, hogy az e forrásadóval terhelt, valamint az azzal nem terhelt jövedelmek különböző bánásmódban részesülnek a helyi pótdót illetően.

60 Ezenkívül a Bíróság már megállapította, hogy gyakorlati nehézségek önmagukban nem igazolhatják a Szerződés által biztosított alapvető szabadság megsértését (lásd a fent hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 54. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

61 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a belga kormány által hivatkozott jogalapok a jelen esetben nem igazolják a tőke szabad mozgásának az alapeljárásban szereplőhöz hasonló szabályozásból eredő korlátozását.

62 Mindezekre tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 56. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint az e tagállamban illetékséggel rendelkező azon adóalanyok, akik más tagállamban lévő befektetésekből származó kamatra vagy osztalékra tesznek szert, helyi pótdót kötelesek fizetni, amennyiben nem azt választják, hogy e tőkejövedelmeket az illetékségük szerinti tagállamban székhellyel rendelkező közvetítő fizesse ki nekik, miközben az illetékségük szerinti tagállamban lévő befektetésből származó ugyanilyen jellegű jövedelmeket – mivel azokból a kifizetéskor levonják a forrásadót – nem kell bevallani, és így nem kell utánuk helyi pótdót fizetni.

A költségekről

63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 56. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint az e tagállamban illetékséggel rendelkező azon adóalanyok, akik más tagállamban lévő befektetésekből származó kamatra vagy osztalékra tesznek szert, helyi pótdót kötelesek fizetni, amennyiben nem azt választják, hogy e tőkejövedelmeket az illetékségük szerinti tagállamban székhellyel rendelkező közvetítő fizesse ki nekik, miközben az illetékségük szerinti tagállamban lévő befektetésből származó ugyanilyen jellegű jövedelmeket – mivel azokból a kifizetéskor levonják a forrásadót – nem kell bevallani, és így nem kell utánuk

helyi pótdót fizetni.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.