

Sprawa C-233/09

Gerhard Dijkman i Maria Dijkman-Lavaleije

przeciwko

Belgische Staat

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez hof van beroep te Antwerpen)

Swoboda świadczenia usług – Swobodny przepływ kapitału – Opodatkowanie bezpośrednio – Odmienne traktowanie w zależności od miejsca inwestycji lub oszczędzania

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe

(art. 56 WE)

Artykuł 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, zgodnie z którymi podatnicy będący rezydentami w tym państwie członkowskim, którzy otrzymują odsetki lub dywidendy pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim podlegają dodatkowemu podatkowi komunalnemu, jeżeli nie postanowili, aby te dochody z majątku ruchomego zostały im wypłacone przez pośrednika mającego siedzibę w państwie członkowskim ich miejsca zamieszkania, podczas gdy dochody o tym samym charakterze pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w ich państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ponieważ są objęte podatkiem u źródła, nie muszą być zadeklarowane i w takim przypadku nie są objęte takim podatkiem.

W istocie ustanowienie przez państwo członkowskie takiego odmiennego traktowania w zależności od miejsca inwestowania kapitału prowadzi do zniechęcania rezydenta tego państwa członkowskiego do inwestowania lub oszczędzania jego kapitału w spółkach mających siedzibę w innych państwach członkowskich oraz ma również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, gdy jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w tym pierwszym państwie członkowskim. W tym względzie sytuacja podatnika, który dokona oszczędności lub inwestycji w państwie członkowskim nie różni się od sytuacji podatnika, który dokona oszczędności lub inwestycji w innym państwie członkowskim. W istocie w ramach takich przepisów podatnik będący rezydentem, który uzyska dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w innym państwie członkowskim, jest tak samo objęty podatkiem od rzeczonych dochodów w państwie członkowskim swojego miejsca zamieszkania, jak podatnik będący rezydentem, który uzyska dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w tym ostatnim państwie członkowskim. Zatem w takim kontekście okoliczności, że omawiane dochody podlegają różnym mechanizmom opodatkowania, leży w interesie podstaw odmiennego traktowania prowadzącego do tego, że tylko dochody uzyskane z inwestycji lub oszczędności dokonanych w innym państwie członkowskim obowiązkowo podlegają dodatkowemu podatkowi komunalnemu, ale nie odzwierciedla odmienną sytuację po stronie podatników, których dotyczy rzeczony podatek. W odniesieniu do takiego podatku ustanowionego przez aglomeracje i gminy dla wszystkich podatników z tej samej aglomeracji lub tej samej gminy, którego podstawą wymiaru opodatkowania jest podatek dochodowy od osób fizycznych, podatnik

będący rezydentem uzyskujący dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w innym państwie członkowskim nie znajduje się w sytuacji obiektywnie odmiennej od sytuacji podatnika będącego rezydentem uzyskującego dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w państwie członkowskim jego miejsca zamieszkania. W tych okolicznościach, przepisy takie stanowią ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

Ograniczenia takiego nie uzasadnia konieczność ochrony spójności krajowego systemu podatkowego ponieważ brak jest jakiegokolwiek określonego obciążenia podatkowego wyrównującego korzyści polegające na zwolnieniu z dodatkowego podatku komunalnego dochodów z inwestycji lub oszczędności dokonanych w państwie członkowskim miejsca zamieszkania podatnika. Ponadto nawet jeżeli konieczność utrzymania skuteczności kontroli podatkowych może wspierać pogląd, zgodnie z którym zapłaćta zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym może być dokonana tylko przez podmiotów mających siedzibę na terytorium kraju, nie może ona uzasadnić tego, że dochody objęte tą zaliczką i dochody nią nieobjęte podlegają odmiennemu traktowaniu w zakresie dodatkowego podatku komunalnego.

(por. pkt 31, 45-48, 57, 59, 62; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 lipca 2010 r.(*)

Swoboda świadczenia usług – Swobodny przepływ kapitału – Opodatkowanie bezpośrednio – Odmienne traktowanie w zależności od miejsca inwestycji lub oszczędzania

W sprawie C-233/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hof van beroep te Antwerpen (Belgia) postanowieniem z dnia 16 czerwca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 czerwca 2009 r., w postępowaniu

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca), M. Ilešić, M. Safjan i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu G. Dijkmana oraz M. Dijkman-Lavaleije przez nich samych,
- w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleuxa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 ust. 1 WE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między G. Dijkmanem i M. Dijkman-Lavaleije a Belgische Staat (państwem belgijskim) w przedmiocie odmowy przez belgijską administrację skarbową zwrotu na ich rzecz m.in. dodatkowego podatku komunalnego od podatku dochodowego od osób fizycznych (zwanego dalej „dodatkowym podatkiem komunalnym”) pobranego za lata podatkowe 2004 i 2005 proporcjonalnie do podatku dochodowego od osób fizycznych (zwanego dalej „pdof”), obejmującego niektóre dochody z majątku ruchomego pochodzące z inwestycji lub oszczędności dokonanych w Niderlandach.

Krajowe ramy prawne

- 3 Na mocy art. 261 code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „CIR 1992”), zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych jest pobierana m.in. od mieszkańców Królestwa Belgii, spółek będących rezydentami, stowarzyszeń, instytucji, zakładów i organizacji oraz osób prawnych podlegających podatkowi dochodowemu od osób prawnych, które są dźwignikami z tytułu dochodów kapitałowych i z majątku ruchomego oraz przedsiębiorców mających siedzibę w Belgii, którzy w jakikolwiek sposób uczestniczą w wypłacie dochodów kapitałowych i z majątku ruchomego pochodzenia zagranicznego, chyba że zostanie wykazane, iż poprzedni przedsiębiorca pobrał zaliczkę.
- 4 Zgodnie z art. 313 CIR 1992, podatnicy podlegający pdof nie są zobowiązani do wymieniania w deklaracji rocznej rzeczowego podatku od dochodów kapitałowych i majątku ruchomego, od których została odprowadzona zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych, ani dochodów, które są zwolnione z zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych na podstawie przepisów ustawy lub rozporządzenia, z wyjątkiem niektórych rodzajów dochodów, których nie dotyczy sprawa przed sądem krajowym. Zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych należąca od takich niezadeklarowanych dochodów nie może być zaliczona na poczet pdof ani zwrócona.
- 5 Artykuł 465 CIR 1992 przewiduje, że aglomeracje i gminy mogą ustanowić dodatkowy podatek obok pdof.

6 Artyku? 466 CIR 1992 stanowi, co nast?puje:

„Dodatkowy podatek komunalny [...] i dodatkowy podatek aglomeracyjny obok [...] s? obliczane od okre?lonego [...]”:

- przed naliczeniem zaliczek, o których mowa w art. 157?168 i 175?177, podatku u ?ród?a, rycza?owego udzia?u w podatku zagranicznym i ulg podatkowych, o których mowa w art. 134 i 277?296;
- przed zastosowaniem podwy?sze? podatku na podstawie art. 157?168, bonifikaty na podstawie art. 175?177 i podwy?sze? podatku na podstawie art. 444”.

7 Zgodnie z art. 467 CIR 1992, dodatkowy podatek obok pdof jest okre?lany przez gmin? lub przez aglomeracj? i obci??a mieszka?ców Królestwa Belgii, którzy odpowiednio podlegaj? opodatkowaniu w tej gminie lub w gminach stanowi?cych cz??? tej aglomeracji.

8 Artyku? 468 CIR 1992 przewiduje:

„Dodatkowy podatek jest okre?lany dla wszystkich podatników tej samej aglomeracji lub gminy wed?ug jednolitej stawki procentowej podatku nale?nego Skarbowi Pa?stwa.

[...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 Skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym, mieszka?cy Belgii, w deklaracji podatkowej w zakresie pdof za rok podatkowy 2004 zadeklarowali dochody z maj?tku ruchomego uzyskane za granic?, w tym przypadku w Niderlandach, tj. odsetki od lokat w wysoko?ci 33 780 EUR oraz dywidendy w wysoko?ci 90 030,52 EUR, bez zaliczki na podatek od dochodów kapita?owych.

10 W decyzji o wymiarze podatku dotycz?cej tego roku podatkowego wskazane odsetki i dywidendy zosta?y opodatkowane oddzielnie, odpowiednio wed?ug stawki 15% i 25%. Ponadto okre?lony w ten sposób podatek zosta? podwy?szony o dodatkowy podatek komunalny, okre?lony przez gmin? miejsca zamieszkania skar??cych w wysoko?ci 8% podatku nale?nego Skarbowi Pa?stwa.

11 Skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym wnie?li odwo?anie od tej decyzji o wymiarze podatku sprzeciwiaj?c si?, po pierwsze, poborowi podatku w wysoko?ci 25% od dywidend na tej podstawie, ?e Królestwo Niderlandów pobra?o ju? podatek od dywidend pochodz?cych z tego kraju oraz po drugie, poborowi dodatkowego podatku komunalnego.

12 Za rok podatkowy 2005 skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym z?o?yli deklaracj? podatkow? w zakresie pdof, w której m.in. zadeklarowali dochody z maj?tku ruchomego uzyskane za granic?, tj. dywidendy w wysoko?ci 14 551,23 EUR jako dochód G. Dijkmana oraz w wysoko?ci 15 359,53 EUR jako dochód M. Dijkman-Lavaleije, bez zaliczki na podatek od dochodów kapita?owych.

13 Ponieważ kwoty te zostały opodatkowane oddzielnie stawką 25% w decyzji o wymiarze podatku dotyczącej tego roku podatkowego, obok odpowiedniego dodatkowego podatku komunalnego, skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wnieśli odwołanie od tej decyzji, formułując te same zarzuty, co przeciwko decyzji o wymiarze podatku dotyczącej roku podatkowego 2004.

14 Ponieważ ich odwołania zostały oddalone, skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wnieśli skargę do Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (sąd pierwszej instancji w Antwerpii), który ją odrzucił.

15 Przed Hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii), skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wnoszą, aby niderlandzki podatek u źródła pobrany od dywidend zadeklarowanych za lata podatkowe 2004 i 2005 został zaliczony na poczet podopiecznego w Belgii, a w konsekwencji o nakazanie Belgische Staat zwrotu kwot podatku w wysokości 11 906 EUR i 3479 EUR tytułem podatków państwowych pobranych od tych dywidend. Ponadto wnoszą oni o zwrot kwot w wysokości 2206 EUR i 800 EUR odpowiadających dodatkowemu podatkowi komunalnemu.

16 Hof van beroep te Antwerpen uznał, że argumenty skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym w odniesieniu do zaliczenia niderlandzkiego podatku u źródła na poczet podatku należnego w Belgii nie są zasadne.

17 W odniesieniu do dodatkowego podatku komunalnego sąd ten stwierdza, że gdy podatnicy uzyskują zagraniczne dochody z majątku ruchomego, które nie były jeszcze objęte zaliczką na podatek od dochodów kapitałowych, nie mogą oni powoływać się na zasadę ustanowioną w art. 313 CIR 1992 dotyczącą zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym i są zobowiązani do zadeklarowania tych dochodów. Gdy dochody z majątku ruchomego zostaną zadeklarowane, zawsze należy jest dodatkowy podatek komunalny, zgodnie z art. 465 i 466 CIR 1992. Natomiast gdy podatnicy uzyskują belgijskie dochody z majątku ruchomego, dochody te podlegają zwolnieniu z zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych. W systemie zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym kwota dochodów z majątku ruchomego opodatkowana u źródła nie musi być zadeklarowana i w konsekwencji nie jest objęta tym podatkiem. Jedynym sposobem skorzystania przez podatników z zasady ustanowionej w art. 313 CIR 1992 i uniknięcia w ten sposób dodatkowego podatku komunalnego od ich zagranicznych dochodów z majątku ruchomego jest wypłacenie im tych dochodów przez pośrednika belgijskiego, który pobiera zaliczkę na podatek od dochodów kapitałowych.

18 W tych okolicznościach Hof van beroep te Antwerpen postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy okoliczności, że rezydenci belgijscy, którzy za granicą, dla przykładu w Niemczech, inwestują lub oszczędzają w celu uniknięcia obciążenia dodatkowym podatkiem komunalnym na podstawie art. 465 [CIR 1992], są zobowiązani do skorzystania - na potrzeby uzyskania wypłaty dochodów z majątku ruchomego - z pośrednika belgijskiego, podczas gdy rezydenci [belgijscy], którzy inwestują lub oszczędzają w Belgii, mogą zawsze korzystać z systemu zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym na podstawie art. 313 [CIR 1992] i mogą uniknąć dodatkowego podatku komunalnego na podstawie art. 465 [CIR 1992] w ten sposób, że zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych jest już pobierana w formie podatku u źródła, stanowi naruszenie art. 56 ust. 1 WE?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Poprzez swoje pytanie sęd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których podatnicy będący rezydentami w tym państwie członkowskim, którzy otrzymują odsetki lub dywidendy pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim, podlegają dodatkowemu podatkowi komunalnemu, jeżeli nie postanowili, aby te dochody z majątku ruchomego zostały im wypłacone przez pośrednika mającego siedzibę w państwie członkowskim ich miejsca zamieszkania, podczas gdy dochody o tym samym charakterze pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w ich państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ponieważ są objęte podatkiem u źródła, nie muszą być zadeklarowane i w takim przypadku nie są objęte takim podatkiem.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobód podstawowych gwarantowanych przez traktat WE

20 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać je z poszanowaniem prawa unijnego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 36, z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 *Amurta*, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 16, oraz z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 *Komisja przeciwko Włochom*, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 28).

21 W tym względzie należy przede wszystkim stwierdzić, że rząd belgijski uważa, iż niniejsze sprawy należy zbadać w świetle art. 49 WE, a nie w świetle art. 56 WE. Zdaniem tego rzędu, w przypadku gdy tylko pośrednicy belgijscy mogą dokonywać poboru zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym, dostęp do tego systemu dla podatnika mieszkającego w Belgii, który oszczędza lub inwestuje kapitał w innym państwie członkowskim zależy od miejsca, gdzie pobiera on swoje dochody z majątku ruchomego, a nie od miejsca, gdzie oszczędza on lub inwestuje swój kapitał.

22 Należy zatem uprzednio ustalić, czy i w jakim zakresie przepis krajowy taki jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym może mieć wpływ na swobodne świadczenie usług i swobodny przepływ kapitału.

23 Należy przypomnieć, że 49 WE wymaga zniesienia jakichkolwiek ograniczeń swobodnego świadczenia usług, nawet gdy ograniczenia te są stosowane bez różnicy zarówno w stosunku do krajowych usługodawców, jak i usługodawców z innych państw członkowskich, jeżeli są one w stanie zakazać, utrudnić lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, gdzie zgodnie z przepisami świadczy on takie same usługi (zob. wyrok z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International*, Zb.Orz. s. I-7633, pkt 51 i przytoczone orzecznictwo).

24 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, art. 49 WE jest źródłem uprawnień nie tylko dla samego usługodawcy, lecz także dla odbiorcy jego usług (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 32 i przytoczone orzecznictwo).

25 Ponadto ograniczeniami dla przepływu kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE są między innymi stosowane przez państwa członkowskie środki mogące zniechęcać ich rezydentów do zaciągania pożyczek lub do inwestowania w innych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 *Komisja przeciwko Belgii*,

Rec. s. I?7587, pkt 18; z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawach po??czonych C?155/08 i C?157/08 X i Passenheim-van Schoot, Zb.Orz. s. I?5093, pkt 33).

26 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody podstawowej gwarantowanej przez traktat, nale?y wzi?? pod uwag? przedmiot danego ustawodawstwa (zob. wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C?157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I?4051, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Przepisy takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym wprowadzaj? odmienne traktowanie zarówno ze wzgl?du na pochodzenie dochodów z maj?tku ruchomego podatników b?d?cych rezydentami, jak i us?ugodawc?, który wyp?aca im te dochody.

28 W szczególno?ci, po pierwsze, jak stwierdza s?d krajowy, przepisy b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym ustanawiaj? odmienne traktowanie dochodów z maj?tku ruchomego rezydentów belgijskich, które pochodz? z inwestycji lub oszcz?dno?ci dokonanych w innym pa?stwie cz?onkowskim w stosunku do dochodów pochodz?cych z inwestycji lub oszcz?dno?ci dokonanych w Belgii, poniewa? te pierwsze nale?y zadeklarowa? i w konsekwencji podlegaj? one uzupe?niaj?cemu opodatkowaniu, tj. dodatkowemu podatkowi komunalnemu, podczas gdy te drugie s? zwolnione dzi?ki systemowi zaliczki na podatek od dochodów kapita?owych ze skutkiem zwalniaj?cym.

29 Po drugie, jak podnosi rz?d belgijski, rezydent belgijski inwestuj?cy lub oszcz?dzaj?cy w innym pa?stwie cz?onkowskim mo?e zdecydowa?, ?e dochody z maj?tku ruchomego zwi?zane z tymi inwestycjami lub oszcz?dno?ciami zostan? mu wyp?acone przez po?rednika maj?cego siedzib? w Belgii, w którym to przypadku dochody te mog? korzysta? z systemu zaliczki na podatek od dochodów kapita?owych ze skutkiem zwalniaj?cym, a zatem unikn?? dodatkowego podatku komunalnego. Wyp?ata dochodów pochodz?cych z inwestycji lub oszcz?dno?ci dokonanych w innym pa?stwie cz?onkowskim stanowi ?wiadczenie us?ug w rozumieniu art. 49 WE.

30 Przepis taki w konsekwencji mo?e mie? wp?yw zarówno na wykonywanie swobody przep?ywu kapita?u, jak i swobody ?wiadczenia us?ug.

31 Ustanowienie bowiem przez pa?stwo cz?onkowskie odmiennego traktowania w zale?no?ci od miejsca inwestowania kapita?u prowadzi do zniech?cania rezydenta tego pa?stwa cz?onkowskiego do inwestowania lub oszcz?dzania jego kapita?u w spó?kach maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich oraz ma równie? skutek ograniczaj?cy w stosunku do spó?ek maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, gdy? jest dla nich przeszkod? w gromadzeniu kapita?u w tym pierwszym pa?stwie cz?onkowskim (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C?446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I?11753, pkt 166; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C?436/06 Grønfeldt, Zb.Orz. s. I?12357, pkt 14).

32 Podobnie w przypadku, gdy tylko po?rednicy maj?cy siedzib? w Belgii mog? pobiera? zaliczk? na podatek od dochodów kapita?owych ze skutkiem zwalniaj?cym, przepis krajowy taki jak b?d?cy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, stawia po?redników maj?cych siedzib? w danym pa?stwie cz?onkowskim w bardziej korzystnej sytuacji w celu ?wiadczenia us?ug zwi?zanych z wyp?at? belgijskim rezydentom dochodów pochodz?cych z inwestycji lub oszcz?dno?ci dokonanych w innych pa?stwach cz?onkowskich w stosunku do po?redników maj?cych tam siedzib?, a w konsekwencji czyni us?ugi tych ostatnich mniej atrakcyjnymi.

33 Jednak?e z orzecznictwa wynika, ?e Trybuna? bada dany przepis zasadniczo jedynie w ?wietle jednej z tych dwóch swobód, je?eli oka?e si?, ?e w okoliczno?ciach sprawy przed s?dem krajowym jedna z nich jest ca?kowicie drugorz?dna wzgl?dem drugiej i mo?e by? z ni? po??czona

(wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 34; zob. także analogicznie wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 37).

34 W niniejszym przypadku spór przed sądem krajowym dotyczy opodatkowania dodatkowym podatkiem komunalnym dochodów z oszczędności i inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim, a zatem odnosi się do konsekwencji wynikających z wykonywania swobody przepływu kapitału dla podatnika będącego rezydentem.

35 Zatem to właśnie wykonywanie tej swobody powoduje dla podatnika będącego rezydentem konieczność wyboru pośrednika w celu wypłaty dochodów pochodzących z omawianych inwestycji i oszczędności. Wybór tego pośrednika, a w konsekwencji aspekty dotyczące swobodnego świadczenia usług są w takim kontekście wtórne w stosunku do aspektów dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

36 Uwzględniając zatem rozważania zawarte w pkt 31 niniejszego wyroku należy stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazane przez art. 56 WE.

37 Tego stwierdzenia nie podważają argumenty rządu belgijskiego, który po pierwsze używa zminimalizować skutki odmiennego traktowania wynikające z przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, a po drugie podnosi, że w świetle systemu zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym podatek, który inwestuje w Belgii, znajduje się w sytuacji odmiennej niż podatek, który inwestuje w innym państwie członkowskim.

38 W odniesieniu do punktu pierwszego należy przede wszystkim stwierdzić, że w świetle traktowania odsetek i dywidend będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie ma znaczenia, że niektóre inne rodzaje dochodów z majątku ruchomego nie podlegają zaliczce na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym, nawet jeśli są one pobierane w Belgii i z tej przyczyny zawsze podlegają dodatkowemu podatkowi komunalnemu, podczas gdy odsetki i dywidendy o tym samym charakterze pobierane w Belgii podlegają systemowi zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych.

39 Rząd belgijski twierdzi ponadto, że skutki odmiennego traktowania niekoniecznie są niekorzystne dla podmiotów uzyskujących dochody z majątku ruchomego pochodzące z innego państwa członkowskiego, ponieważ zapłata podatku w drodze zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym powoduje niekorzysty w zakresie płynności finansowej dla podatnika, który jest niezwłocznie pozbawiany kwoty tego podatku, podczas gdy w przypadku zapłaty podatku w zwykłych ramach poboru podatek on zachowa tę kwotę przeciwnie przez okres dwóch lat, a zatem uzyska z niej dochód.

40 W tym względzie należy stwierdzić, że objęcie przez państwo członkowskie dochodów z majątku ruchomego pochodzących z oszczędności i inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim dodatkowym opodatkowaniem w stosunku do tych pochodzących z oszczędności i inwestycji dokonanych w pierwszym państwie członkowskim samo w sobie stanowi niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym sprzeczne ze swobodą przepływu kapitału.

41 Zgodnie z orzecnictwem, sprzeczne ze swobodą podstawową niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uznane za zgodne z prawem unijnym z powodu istnienia innych korzyści podatkowych nawet, jeżeli założyć się ich istnienie (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 61; ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 75).

42 Ponadto nawet ograniczenie swobody podstawowej o jakimś zakresie lub niewielkim znaczeniu jest zakazane przez traktat (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lutego 2000 r. w sprawie C-34/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-995, pkt 49; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 43, oraz z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 50).

43 Rząd belgijski nie może zatem skutecznie podtrzymywać, że objęcie dochodów z oszczędności uzyskanych w innym państwie członkowskim dodatkowym podatkiem komunalnym można zrekompensować korzyści w zakresie płynności finansowej, którą dysponuje podatnik będący rezydentem pobierający te dochody, w odróżnieniu od dochodów z oszczędności podatnika będącego rezydentem uzyskanych w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, które są objęte zaliczką na podatek od dochodów kapitałowych.

44 W odniesieniu do punktu drugiego rząd belgijski twierdzi, że sytuacja podatnika, który dokona oszczędności lub inwestycji w Belgii różni się od sytuacji podatnika, który dokona oszczędności lub inwestycji w innym państwie członkowskim. Bowiem w tym ostatnim przypadku zarządzanie i pobór zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym nie mogły być powierzone dłużnikowi niebędącemu rezydentem, z tytułu dochodów z majątku ruchomego, nie powodując ryzyka trudności ze zaciąganiem w przypadku niedostatecznego poboru tej zaliczki. W wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, Trybunał wyraża nieuznanie, że takie trudności nie znajdują zadowalającego rozwiązania w międzynarodowych instrumentach pomocy w zaciąganiu, oraz że w zakresie poboru podatku podatnicy mający siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą znajdują się zatem w odmiennej sytuacji niż podatnicy będący rezydentami.

45 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że w ramach przepisów takich jak stanowiłce przedmiot postępowania przed sądem krajowym podatnik będący rezydentem, który uzyska dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w innym państwie członkowskim, jest tak samo objęty podatkiem od rzeczonych dochodów w państwie członkowskim swojego miejsca zamieszkania, jak podatnik będący rezydentem, który uzyska dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w tym ostatnim państwie członkowskim.

46 Zatem w takim kontekście okoliczności, że omawiane dochody podlegają różnym mechanizmom opodatkowania, leży w sferze podstaw odmiennego traktowania prowadzącego do tego, że tylko dochody uzyskane z inwestycji lub oszczędności dokonanych w innym państwie członkowskim obowiązkowo podlegają dodatkowemu podatkowi komunalnemu, ale nie odzwierciedla odmiennej sytuacji po stronie podatników, których dotyczy rzeczony podatek.

47 W odniesieniu do podatku takiego jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, ustanowionego przez aglomeracje i gminy dla wszystkich podatników z tej samej aglomeracji lub tej samej gminy, którego podstawą wymiaru opodatkowania jest podatek dochodowy od osób fizycznych, podatnik będący rezydentem uzyskujący dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w innym państwie członkowskim nie znajduje się w sytuacji obiektywnie odmiennej od sytuacji podatnika będącego rezydentem uzyskującego dochody z inwestycji lub oszczędności dokonanych w państwie członkowskim jego miejsca zamieszkania.

48 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przepisy państwa członkowskiego takie jak b/d/ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

49 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przepisy krajowe ograniczające swobodny przepływ kapitału mogłyby być uzasadnione względami wymienionymi w art. 58 WE lub nadrzdnymi względami interesu ogólnego, o ile są one właściwe dla zagwarantowania oszczędności zamierzonego przez nie celu i nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego oszczędności (zob. podobnie wyrok z dnia 23 października 2007 r. w sprawie C-112/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-8995, pkt 72, 73 oraz przytoczone orzecznictwo).

50 Zdaniem rzędu belgijskiego, przepisy b/d/ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są uzasadnione przyczynami spójności i specyfiki belgijskiego systemu podatkowego oraz konieczności zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych.

51 Bowiem monopol w odniesieniu do sporządzenia deklaracji ad hoc poboru i zapłaty zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych przyznany pośrednikom mającym siedzibę w Belgii przynależy do belgijskiego systemu podatkowego i stanowi sposób poboru podatku właściwy dla podatników i mało kosztowny dla państwa, ponieważ pośrednicy b/d/cy d/ownikami z tytułu tej zaliczki ponoszą administracyjny ciężar jej poboru i zapłaty.

52 Poprzez centralizację poboru podatku od dochodów z majątku ruchomego uzyskanych za granicą po stronie pośredników belgijskich, belgijski system podatkowy upraszcza środki kontroli ograniczając je do kilkuset uczestników, co, umożliwiając kontrolę przepływów finansowych w sposób ogólny u każdego pośrednika b/d/cego d/ownikiem z tytułu zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych, gwarantuje skuteczność kontroli podatkowej. Umożliwienie podatnikowi b/d/cemu osobę fizyczną, zamieszkałemu w Belgii, dokonania poboru u źródła zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych należącej od jego dochodów z majątku ruchomego uzyskanych za granicą niemal uniemożliwiłoby taką kontrolę tych przepływów, ponieważ należałoby analizować je na podstawie deklaracji w zakresie zaliczek na podatek od dochodów kapitałowych dokonanych przez miliony uczestników.

53 Podobnie upoważnienie d/owników z tytułu dochodów z majątku ruchomego lub pośredników finansowych mających siedzibę w innym państwie członkowskim do poboru zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym na rachunek rezydenta belgijskiego również nie umożliwia zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzanych przez belgijską administrację podatkową, ponieważ międzynarodowe instrumenty pomocy przy poborze podatku nie mogą w pełni zagwarantować skuteczności kontroli podatkowych wobec podmiotów mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

54 W odniesieniu do przytoczonych właściwie argumentów należy przypomnieć, że Trybuna przyznała już, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42 oraz wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 43).

55 Niemniej jednak, aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, Trybuna wymaga wykazania istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni

charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. ww. wyrok w sprawie Papillon, pkt 44 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

56 Jak już zostało stwierdzone w pkt 46 niniejszego wyroku, odmienne traktowanie takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym nie ogranicza się do stosowania różnych mechanizmów opodatkowania w zależności od tego, czy omawiane dochody pochodzą z inwestycji lub oszczędności dokonanych w innym państwie członkowskim czy w państwie członkowskim miejsca zamieszkania. Omawiane różne mechanizmy opodatkowania prowadzą bowiem do tego, że dochody z majątku ruchomego pochodzą z oszczędności lub inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim i nieobjęte zaliczką na podatek od dochodów kapitałowych podlegają uzupełnieniu opodatkowaniu w postaci dodatkowego podatku komunalnego, podczas gdy dochody pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w Belgii mogą być z niego zwolnione na tej podstawie, że nie muszą być zadeklarowane, gdy podlegają zaliczce na podatek od dochodów kapitałowych.

57 Jednakże rząd belgijski nie wykazał żadnego określonego obciążenia podatkowego wyrównującego korzyści polegające na tym zwolnieniu.

58 Trybunał przyznał ponadto, iż konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędne względnie interesu ogólnego mogące uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie X i Passenheim-van Schoot, pkt 45 oraz przytoczone orzecznictwo).

59 Jednakże, nawet jeżeli konieczność utrzymania skuteczności kontroli podatkowych może wspierać pogląd rządu belgijskiego, zgodnie z którym zapłata zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ze skutkiem zwalniającym może być dokonana tylko przez pośredników mających siedzibę w Belgii, nie może ona uzasadnić tego, że dochody objęte tą zaliczką i dochody nią nieobjęte podlegają odmiennemu traktowaniu w zakresie dodatkowego podatku komunalnego.

60 Ponadto Trybunał uznał już, że praktyczne trudności nie mogą same uzasadniać ograniczenia zakresu swobody podstawowej zagwarantowanej przez traktat (zob. ww. wyrok w sprawie Papillon, pkt 54 i przytoczone orzecznictwo).

61 Należy zatem stwierdzić, że argumenty powołane przez rząd belgijski w niniejszej sprawie nie mogą uzasadnić ograniczenia swobodnego przepływu kapitału wynikającego z przepisów takich jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

62 Biorąc powyższe pod uwagę, na postawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, zgodnie z którymi podatnicy będący rezydentami w tym państwie członkowskim, którzy otrzymują odsetki lub dywidendy pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim podlegają dodatkowemu podatkowi komunalnemu, jeżeli nie postanowili, aby te dochody z majątku ruchomego zostały im wypłacone przez pośrednika mającego siedzibę w państwie członkowskim ich miejsca zamieszkania, podczas gdy dochody o tym samym charakterze pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w ich państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ponieważ są objęte podatkiem u źródła, nie muszą być zadeklarowane i w takim przypadku nie są objęte takim podatkiem.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi,

inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, zgodnie z którymi podatnicy będący rezydentami w tym państwie członkowskim, którzy otrzymują odsetki lub dywidendy pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim podlegają dodatkowemu podatkowi komunalnemu, jeżeli nie postanowili, aby te dochody z majątku ruchomego zostały im wypłacone przez pośrednika mającego siedzibę w państwie członkowskim ich miejsca zamieszkania, podczas gdy dochody o tym samym charakterze pochodzące z oszczędności lub inwestycji dokonanych w ich państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ponieważ są objęte podatkiem u źródła, nie muszą być zadeklarowane i w takim przypadku nie są objęte takim podatkiem.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.