

Zadeva C-233/09

Gerhard Dijkman in Maria Dijkman-Lavaleije

proti

Belgische Staat

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo hof van beroep te Antwerpen)

„Svoboda opravljanja storitev – Prosti pretok kapitala – Neposredno obdavčenje – Različno obravnavanje glede na kraj vlaganja“

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja

(Člen 56 ES)

Člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davčnim zavezancem, rezidentom te države članice, ki prejemajo obresti ali dividende, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, naloži dodatni obinski davek, če se niso odločili, da jim bo te dohodke iz premožnega premoženja izplačal posrednik s sedežem v državi članici rezidentstva, medtem ko istovrstnih dohodkov, ki izvirajo iz vlaganja v državi članici njihovega rezidentstva, ker so ti dohodki predmet davka, odtegnjenega pri viru, ni treba prijaviti in v tem primeru niso predmet dodatnega obinskega davka.

Tako različno obravnavanje, ki ga je uvedla država članica glede na kraj vlaganja kapitala, namreč vodi do odvržanja rezidenta te države članice od tega, da bi kapital vlagal v družbo s sedežem v drugi državi članici, in ima tudi omejevalni učinek na družbe s sedežem v drugih državah članicah, ker zanje pomeni oviro za zbiranje kapitala v prvi državi članici. V zvezi s tem položaj davčnega zavezanca, ki vlaga v državi članici, ni drugačen od položaja davčnega zavezanca, ki vlaga v drugi državi članici. V okviru take zakonodaje je namreč davčni zavezanec rezident, ki je prejel dohodke iz vlaganja v drugi državi članici, ravno tako dolžan plačati davek na navedene dohodke v državi članici rezidentstva kakor davčni zavezanec rezident, ki je prejel dohodke iz vlaganja v tej zadnji državi članici. Zato je v tem okviru ravno okoliščina, da so navedeni dohodki predmet različnih tehnik obdavčitve, razlog različnega obravnavanja, ki vodi do tega, da so le dohodki, prejeti iz vlaganja v drugi državi članici, nujno predmet dodatnega obinskega davka, ki pa ne izraža različnega položaja zadevnih davčnih zavezancev v zvezi s tem davkom. V zvezi s takim davkom, ki so ga uvedli kraji in obine za vse davčne zavezance istega kraja ali obine in katerega osnova za odmero je dohodnina, namreč davčni zavezanec rezident, ki prejema dohodke iz vlaganja v drugi državi članici, ni v objektivno drugačnem položaju od davčnega zavezanca rezidenta, ki prejema dohodke iz vlaganja v svoji državi članici rezidentstva. V teh okoliščinah pomeni taka zakonodaja omejitev prostega pretoka kapitala.

Taka omejitev ni utemeljena z nujnostjo zagotovitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema, ker se ni sklicevalo na nobeno določeno davčno dajatev, ki bi izravnala ugodnost, ki jo daje oprostitvev dodatnega obinskega davka za dohodke, ki izvirajo iz vlaganja v državi članici rezidentstva davčnega zavezanca. Poleg tega, čeprav lahko nujnost ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora utemeljuje trditev, da lahko davčni odtegljaj obračunajo le posredniki s

sedežem na nacionalnem ozemlju, pa ne more utemeljiti dejstva, da se dohodki, ki so predmet tega odtegljaja, in dohodki, ki niso, v zvezi z dodatnim ob?inskim davkom obravnavajo razli?no.

(Glej to?ke 31, od 45 do 48, 57, 59 in 62 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 1. julija 2010(*)

„Svoboda opravljanja storitev – Prosti pretok kapitala – Neposredno obdav?enje – Razli?no obravnavanje glede na kraj vlaganja“

V zadevi C?233/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo hof van beroep te Antwerpen (Belgija) z odlo?bo z dne 16. junija 2009, ki je prispela na Sodiš?e 26. junija 2009, v postopku

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

proti

Belgische Staat,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, E. Levits (poro?evalec), M. Ileši?, M. Safjan, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za G. Dijkmana in M. Dijkman-Lavaleije onadva sama,
- za belgijsko vlado J.-C. Halleux, zastopnik,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Roels, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56(1) ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med G. Dijkman in M. Dijkman-Lavaleije ter Belgische Staat (državo Belgijo), ker jima belgijska davčna uprava zlasti ni odobrila povrnitve obinskih davka, dodanega dohodnini (v nadaljevanju: dodatni obinski davek), odmerjenega za davni leti 2004 in 2005 v sorazmerju z dohodnino, naloženega na nekatere dohodke iz premijskega premoženja, ki izvirajo iz vlaganja na Nizozemskem.

Nacionalni pravni okvir

3 V skladu s členom 261 Code des impôts sur les revenus 1992 (zakonika o davku na dohodek 1992, v nadaljevanju: ZDD 1992), so davni odtegljaj dolžni plačati zlasti prebivalci Kraljevine Belgije, družbe rezidentke, združenja, institucije, ustanove in kateri koli subjekti ter pravne osebe, zavezane za davek od dobička pravnih oseb, ki so dolžne plačati dohodke iz kapitala in premijskega premoženja, ter posredniki s sedežem v Belgiji, ki kakor koli posredujejo pri izplačilu dohodkov iz kapitala in premijskega premoženja, ki izvirajo iz tujine, razen če je ugotovljeno, da je davni odtegljaj odtegnil in plačal prejšnji posrednik.

4 V skladu s členom 313 ZDD 1992 davni zavezanci za dohodnino v letni napovedi za odmero dohodnine niso dolžni prijaviti dohodkov iz kapitala in premijskega premoženja, glede katerih je bil plačan davni odtegljaj, niti dohodkov, ki so na podlagi zakonskih ali uredbenih določb oproščeni davnega odtegljaja, kar pa ne velja za nekatere vrste dohodkov, na katere se postopek v glavni stvari ne nanaša. Davnega odtegljaja na take neprijavljene dohodke ni mogoče obračunati v dohodnini niti ga ni mogoče povrniti.

5 Člen 465 ZDD 1992 določa, da lahko kraji in občine določijo davek, dodaten dohodnini.

6 Člen 466 ZDD 1992 določa:

„Dodatni obinski davek [...] in krajevni davek kot dodatna davka [k dohodnini] se izračunata na podlagi dohodnine, določene:

- pred obračunom akontacij iz členov od 157 do 168 in od 175 do 177 ter davnih odtegljajev, pavšalnega deleža tujega davka in davnih olajšav iz členov 134 in od 277 do 296;
- pred uporabo povišanj iz členov od 157 do 168, povračila iz členov od 175 do 177 ter povečanj davkov iz člena 444.“

7 V skladu s členom 467 ZDD 1992 dodatni davek k dohodnini določi bodisi občina bodisi kraj v breme prebivalcev Kraljevine Belgije, ki so davni zavezanci v tej občini oziroma v občinah, ki so del tega kraja.

8 Člen 468 ZDD 1992 določa:

„Dodatni davek je določen za vse davne zavezance istega kraja ali občine v enotnem odstotku državnega davka.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari, belgijska državljana, sta v napovedi za odmero dohodnine za davčno leto 2004 prijavila dohodke iz premižnega premoženja, prejete v tujini, v tem primeru na Nizozemskem, in sicer obresti od hranilnih vlog v znesku 33.780 EUR in dividende v znesku 90.030,52 EUR, ne da bi bil izražunan, odtegnjen in plačan davčni odtegljaj.

10 V odločbi o odmeri davka za to davčno leto so bile te obresti in dividende obdavčene ločeno, in sicer po 15-odstotni oziroma 25-odstotni stopnji. Poleg tega je bil tako določen davek povečan za dodatni obinski davek, ki ga je obina stalnega prebivališča tožečih strank določila na 8 % državnega davka.

11 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta zoper to odločbo o odmeri davka vložili ugovor, v katerem ugovarjata, prvi, odmeri in pobiranju davka v višini 25 % na dividende, saj je Kraljevina Nizozemska že obdavčila dividende, ki izvirajo iz te države, in drugi, odmeri in pobiranju dodatnega obinskega davka.

12 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta za davčno leto 2005 vložili napoved za odmero dohodnine, v kateri sta zlasti prijavili dohodke iz premižnega premoženja, prejete v tujini, in sicer G. Dijkman dividende v znesku 14.551,23 EUR in M. Dijkman-Lavaleije dividende v znesku 15.359,53 EUR, kar ni bilo predmet davčnega odtegljaja.

13 Ker sta bila ta zneska v odločbi o odmeri davka za to davčno leto posebej obdavčena po 25-odstotni stopnji, dodatno k ustreznemu obinskemu davku, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari zoper to odločbo vložili ugovor, v katerem sta navedli enake očitke kot zoper odločbo o odmeri davka, ki se nanaša na davčno leto 2004.

14 Ker sta bila njuna ugovora zavrnjena, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari vložili tožbo pri rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu), ki je njuno tožbo zavrnilo.

15 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta hof van beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu) predlagali, prvi, naj se pri viru odtegnjeni nizozemski davek od dividend, prijavljenih za davčni leti 2004 in 2005, obračuna v dohodnini, dolgovan v Belgiji, in naj se zato državi Belgiji naloži, naj jima povrne zneska 11.906 EUR in 3479 EUR, pri čemer gre za državne davke, pobrane na te dividende. Drugi, predlagata, naj se jima povrmeta zneska 2206 EUR in 800 EUR, ki ustrezata dodatnemu obinskemu davku.

16 Hof van beroep te Antwerpen je odločilo, da zahtevka tožečih strank v postopku v glavni stvari glede obračuna pri viru odtegnjenega nizozemskega davka v zvezi z davkom, dolgovanim v Belgiji, nista utemeljena.

17 Glede dodatnega obinskega davka je navedeno sodišče ugotovilo, da se davčni zavezanci, če so v tujini prejeli dohodke iz premižnega premoženja, ki še niso bili predmet davčnega odtegljaja, ne morejo sklicevati na pravilo iz člena 313 ZDD 1992 glede oprostitve davčnega odtegljaja in so zavezani te dohodke prijaviti. Ko so dohodki iz premižnega premoženja prijavljeni, je treba na podlagi členov 465 in 466 ZDD 1992 še vedno plačati dodatni obinski davek. Nasprotno pa, če davčni zavezanci prejemajo belgijske dohodke iz premižnega premoženja, so ti dohodki predmet oprostitve davčnega odtegljaja. V ureditvi oprostitve davčnega odtegljaja dohodkov iz premižnega premoženja, ki bi bili tako predmet pri viru odtegnjenega davka, ni treba prijaviti in zato niso predmet tega davka. Edina možnost, da bi za te davčne zavezance veljalo pravilo iz člena 313 ZDD 1992 in bi se tako izognili dodatnemu obinskemu

davku na svoje dohodke iz premižnega premoženja, pridobljene v tujini, bi bila, da bi dopustili, da jim te dohodke izplača belgijski posrednik, ki bi izražunal, odtegnil in plačal davžni odtegljaj.

18 V teh okoliščinah je hof van beroep te Antwerpen prekinilo odložanje in Sodišču v predhodno odložanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 56(1) ES nasprotuje ureditvi, v skladu s katero se morajo belgijski rezidenti, ki s ciljem izogniti se dodatnemu obžinskemu davku iz člena 465 [ZDD 1992] vlagajo v tujini, na primer na Nizozemskem, za izplačilo dohodkov iz premižnega premoženja obrniti na belgijske posrednike, medtem ko se lahko [belgijski] rezidenti, ki vlagajo v Belgiji, v skladu s členom 313 [ZDD 1992] vedno sklicujejo na ureditev oprostitve davžnega odtegljaja in se s tem lahko izognejo dodatnemu obžinskemu davku iz člena 465 [ZDD 1992], ker je bil davžni odtegljaj odtegnjen že pri viru?“

Vprašanje za predhodno odložanje

19 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davžnim zavezancem, rezidentom te države članice, ki prejemajo obresti ali dividende, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, naloži dodatni obžinski davek, če se niso odložili, da jim bo te dohodke iz premižnega premoženja izplačal posrednik s sedežem v državi članici njihovega rezidentstva, medtem ko istovrstnih dohodkov, ki izvirajo iz vlaganja v državi članici njihovega rezidentstva, ker so ti dohodki predmet davka, odtegnjenega pri viru, ni treba prijaviti in v tem primeru niso predmet dodatnega obžinskega davka.

Omejitev temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo ES

20 Opozoriti je treba, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbe z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36; z dne 8. novembra 2007 v zadevi *Amurta*, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 16, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi *Komisija proti Italiji*, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 28).

21 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da belgijska vlada meni, da je treba obravnavano zadevo preužiti glede na člen 49 ES, in ne glede na člen 56 ES. Ker lahko le belgijski posredniki upravljajo oproščeni davžni odtegljaj, je namreč po mnenju te vlade dostop do te ureditve oprostitve za davžnega zavezanca, rezidenta Belgije, ki kapital vlaga v drugi državi članici, odvisen od kraja, v katerem prejema dohodke iz premižnega premoženja, in ne od kraja, v katerem vlaga kapital.

22 Najprej je treba torej doložiti, ali lahko nacionalna zakonodaja, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, vpliva na izvajanje svobode opravljanja storitev in prostega pretoka kapitala in koliko.

23 Opozoriti je treba, prvič, da člen 49 ES zahteva odpravo vsakršne omejitve svobode opravljanja storitev, tudi če ta omejitev velja brez razlikovanja za nacionalne ponudnike in ponudnike iz drugih držav članic, če ta omejitev prepoveduje, ovira ali zmanjšuje privlačnost dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici, kjer zakonito ponuja podobne storitve (glej sodbo z dne 8. septembra 2009 v zadevi *Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International*, C-42/07, ZOdl., str. I-7633, točka 51 in navedena sodna praksa).

24 Poleg tega člen 49 ES v skladu z ustaljeno sodno prakso ne zagotavlja pravic le samemu ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku teh storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 32 in

navedena sodna praksa).

25 Drugi?, zlasti ukrepi, ki jih sprejme država članica, da bi svoje rezidente odvrnila od najemanja posojil v drugih državah članicah ali od vlaganja v drugih državah članicah, pomenijo omejitve pretoka kapitala v smislu člena 56(1) ES (glej zlasti sodbi z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 18, in z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093, točka 33).

26 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da je treba za to, da bi se ugotovilo, ali nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbo, upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej v tem smislu sodbo z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 22 in navedena sodna praksa).

27 Zakonodaja, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, uvaja različno obravnavanje tako glede izvora dohodkov iz premijskega premoženja davčnih zavezancev rezidentov kakor glede ponudnika, ki jim te dohodke izplačuje.

28 Prvi?, zakonodaja v postopku v glavni stvari, zlasti kot je ugotovilo predložitveno sodišče, uvaja različno obravnavanje med dohodki iz premijskega premoženja belgijskih rezidentov, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, ter dohodki, ki izvirajo iz vlaganja v Belgiji, ker je treba prve prijaviti in so zato predmet dodatnega davka, in sicer dodatnega obinskega davka, medtem ko so drugi zaradi ureditve oprostitve davčnega odtegljaja tega davka oproščeni.

29 Drugi?, kot trdi belgijska vlada, se lahko belgijski rezident, ki vlaga v drugi državi članici, odloži, da mu dohodke iz premijskega premoženja, ki pripadajo tem vlaganjem, izplača posrednik s sedežem v Belgiji, in v tem primeru je mogoče uporabiti ureditev oprostitve davčnega odtegljaja, zato se ti dohodki izognejo dodatnemu obinskemu davku. Vendar pomeni izplačilo dohodkov, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, opravljanje storitev v smislu člena 49 ES.

30 Taka zakonodaja lahko zato vpliva tako na prosti pretok kapitala kakor na svobodo opravljanja storitev.

31 Zato različno obravnavanje, ki ga je uvedla država članica, glede na kraj vlaganja kapitala, vodi do odvrtaanja rezidenta te države članice od tega, da bi svoj kapital vlagal v družbo s sedežem v drugi državi članici, in ima tudi omejevalni učinek na družbe s sedežem v drugih državah članicah, ker zanje pomeni oviro za zbiranje kapitala v prvi državi članici (glej v tem smislu sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 166, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi Grønfeldt, C-436/06, ZOdl., str. I-12357, točka 14).

32 Poleg tega, ker lahko le posredniki s sedežem v Belgiji obračunajo oproščeni davčni odtegljaj, so ti na podlagi nacionalne zakonodaje, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, postavljeni v ugodnejši položaj pri opravljanju storitev, povezanih z izplačilom dohodkov belgijskim rezidentom, ki izvirajo iz vlaganja v drugih državah članicah, kot posredniki s sedežem v teh državah in so zato njihove storitve na podlagi navedene zakonodaje manj privlačne.

33 Vendar je iz sodne prakse razvidno, da Sodišče naeloma preizkusi zadevni ukrep zgolj glede na eno od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je v okoliščinah postopka v glavni stvari ena od njih popolnoma drugotna v razmerju do druge in da se ji lahko pridruži (sodba z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 34; po analogiji glej tudi sodbo z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 37).

34 V obravnavani zadevi se spor o glavni stvari nanaša na naložitev dodatnega ob?inskega davka na dohodke iz vlaganja v drugi državi ?lanici in se torej nanaša na posledice, ki za dav?nega zavezanca rezidenta izvirajo iz svobodnega pretoka kapitala.

35 Tako mora dav?ni zavezanec rezident prav zaradi izvajanja te svoboš?ine izbrati posrednika za izpla?ilo dohodkov, ki izvirajo iz zadevnih vlaganj. Izbira tega posrednika in zato vidiki svobode opravljanja storitev so v tem okviru drugotni glede na vidike prostega pretoka kapitala.

36 Zato je treba ob upoštevanju razmislekov iz to?ke 31 te sodbe ugotoviti, da pomeni nacionalna zakonodaja, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na podlagi ?lena 56 ES na?eloma prepovedana.

37 Ta ugotovitev ni omajana s trditvami belgijske vlade, ki, prvi?, skuša zmanjšati u?inke razli?nega obravnavanja, ki izvirajo iz nacionalne zakonodaje, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, in drugi?, zatrjuje, da je dav?ni zavezanec, ki vlaga v Belgiji, v zvezi z ureditvijo oprostitve dav?nega odtegljaja v druga?nem položaju kot dav?ni zavezanec, ki vlaga v drugi državi ?lanici.

38 Glede prve to?ke je treba najprej poudariti, da v zvezi z obravnavanjem obresti in dividend v postopku v glavni stvari ni upošteveno, da nekatere druge vrste dohodkov iz premi?nega premoženja niso predmet oprostitve dav?nega odtegljaja, ?eprav se prejemajo v Belgiji, in so zato vedno podvržene dodatnemu ob?inskemu davku, ker istovrstne obresti in dividende, ki se prejemajo v Belgiji, spadajo v ureditev dav?nega odtegljaja.

39 Belgijska vlada poleg tega trdi, da u?inki razli?nega obravnavanja niso nujno neugodni za prejemnike dohodkov iz premi?nega premoženja, ki izvirajo iz druge države ?lanice, ker pla?ilo davka prek oprostitve dav?nega odtegljaja vodi do slabšega likvidnostnega položaja dav?nega zavezanca, ki mu je znesek tega davka takoj odvzet, medtem ko lahko ob pla?ilu davka v obi?ajnem okviru odmere in pobiranja dohodnine ta znesek obdrži povpre?no dve leti in tako iz njega prejema dohodke.

40 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da naložitev dodatnega davka s strani države ?lanice na dohodke iz premi?nega premoženja, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi ?lanici, glede na dohodke, ki izvirajo iz vlaganja v prvi državi ?lanici, sama po sebi pomeni neugodno dav?no obravnavanje, ki je v nasprotju s prostim pretokom kapitala.

41 V skladu s sodno prakso pa se neugodno dav?no obravnavanje, ki je v nasprotju s temeljno svoboš?ino, ne more na podlagi morebitnih drugih ugodnosti šteti za skladno s pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C?35/98, Recueil, str. I?4071, to?ka 61, in zgoraj navedeno sodbo Amurta, to?ka 75).

42 Poleg tega je s Pogodbo prepovedana tudi majhna omejitev temeljne svoboš?ine ali omejitev, ki je za njo manj pomembna (glej v tem smislu sodbe z dne 15. februarja 2000 v zadevi Komisija proti Franciji, C?34/98, Recueil, str. I?995, to?ka 49; z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Recueil, str. I?2409, to?ka 43, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C?170/05, ZOdl., str. I?11949, to?ka 50).

43 Belgijska vlada zato ne more uspešno trditi, da se lahko naložitev dodatnega ob?inskega davka na dohodke iz vlaganja v drugi državi ?lanici izravna z boljšim likvidnostnim položajem dav?nega zavezanca rezidenta, ki prejema te dohodke, v nasprotju z dohodki, ki izvirajo iz vlaganja dav?nega zavezanca rezidenta v državi ?lanici rezidentstva, ki so predmet dav?nega odtegljaja.

44 V zvezi z drugo to?ko belgijska vlada trdi, da je položaj dav?nega zavezanca, ki vlaga v Belgiji, druga?en od položaja dav?nega zavezanca, ki vlaga v drugi državi ?lanici. V zadnjem primeru namre? upravljanje in obra?unanje oproš?enega dav?nega odtegljaja ne bi bilo mogo?e zaupati osebam nerezidentom, ki so dolžni pla?ati davke na dohodke iz premi?nega premoženja, ne da bi obstajala verjetnost težav pri izterjavi davkov ob nezadostnem pla?ilu tega odtegljaja. Sodiš?e je v sodbi z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C?282/07, ZOdl., str. I?10767) implicitno priznalo, da take težave niso zadovoljivo rešene v mednarodnih sporazumih o pomo?i pri izterjavi in da so zato dav?ni zavezanci s sedežem v tujini glede izterjave davkov v druga?nem položaju kot dav?ni zavezanci rezidenti.

45 V zvezi s tem zadoš?a trditev, da je v okviru zakonodaje, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, dav?ni zavezanec rezident, ki je prejel dohodke iz vlaganja v drugi državi ?lanici, ravno tako dolžan pla?ati davek na navedene dohodke v svoji državi ?lanici rezidentstva kakor dav?ni zavezanec rezident, ki je prejel dohodke iz vlaganja v tej zadnji državi ?lanici.

46 Zato je v tem okviru ravno okoliš?ina, da so navedeni dohodki predmet razli?nih tehnik obdav?itve, razlog razli?nega obravnavanja, ki vodi do tega, da so le dohodki, prejeti iz vlaganja v drugi državi ?lanici, nujno predmet dodatnega ob?inskega davka, ki pa ne izraža razli?nega položaja zadevnih dav?nih zavezancev v zvezi s tem davkom.

47 V zvezi z davkom, kot je obravnavani v postopku v glavni stvari, ki so ga uvedli kraji in ob?ine za vse dav?ne zavezance istega kraja ali ob?ine in katerega osnova za odmero je dohodnina, namre? dav?ni zavezanec rezident, ki prejema dohodke iz vlaganja v drugi državi ?lanici, ni v objektivno druga?nem položaju od dav?nega zavezanca rezidenta, ki prejema dohodke iz vlaganja v svoji državi ?lanici rezidentstva.

48 V teh okoliš?inah je treba ugotoviti, da zakonodaja države ?lanice, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.

Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

49 Kot je razvidno iz dobro ustaljene sodne prakse, morajo biti nacionalni ukrepi, ki omejujejo prosti pretok kapitala, utemeljeni z razlogi iz ?lena 58 ES ali z nujnimi razlogi splošnega interesa, pod pogojem, da so ustrezni za zagotavljanje uresni?evanja sledenih ciljev in ne presegajo tega, kar je potrebno za doseg te ciljev (glej v tem smislu sodbo z dne 23. oktobra 2007 v zadevi Komisija proti Nem?iji, C?112/05, ZOdl., str. I?8995, to?ki 72 in 73 ter navedena sodna praksa).

50 Po mnenju belgijske vlade je zakonodaja, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, utemeljena z razlogi, ki se nanašajo na doslednost in svojevrstnost belgijskega dav?nega sistema ter na nujnost zagotovitve u?inkovitosti dav?nega nadzora.

51 Tako naj bi bil monopol, ki je glede sestave začasne prijave dohodka in plačila davnega odtegljaja, priznan posrednikom s sedežem v Belgiji, sestavni del belgijskega davnega sistema in naj bi pomenil način pobiranja davkov, ki je preprost za davne zavezance in poceni za državo, ker posredniki, ki dolgujejo ta odtegljaj, nosijo upravne stroške njegove odmere in pobiranja ter plačila.

52 S centralizacijo pobiranja davka na dohodke iz premijskega premoženja, prejete v tujini, pri belgijskih posrednikih naj bi belgijski davni sistem racionaliziral nadzorne ukrepe, in sicer s tem, da jih omejuje na nekaj sto posrednikov, kar naj bi zagotovilo učinkovitost davnega nadzora, ker omogoča sledenje finančnih tokov v njihovi celoti pri vsakem posredniku, ki dolguje davni odtegljaj. Če bi bilo davnemu zavezancu, ki je fizična oseba in belgijski rezident, dovoljeno upravljati davni odtegljaj, ki ga dolguje zaradi svojih dohodkov iz premoženja, izplačanih v tujini, bi bilo takšno sledenje finančnih tokov tako rekoč onemogočeno, ker bi jih bilo treba analizirati na podlagi napovedi davnih odtegljajev, ki so jih opravili milijoni akterjev.

53 Poleg tega, če bi se osebam, ki dolgujejo dohodke iz premijskega premoženja, ali finančnim posrednikom s sedežem v drugi državi članici dopustilo obračunati oproščeni davni odtegljaj v imenu belgijskega rezidenta, prav tako ne bi bila zagotovljena učinkovitost davnega nadzora, ki jo izvaja belgijska davna uprava, ker mednarodni sporazumi o pomoči pri vzpostavitvi davkov ne bi mogli v celoti zagotoviti učinkovitosti davnega nadzora v zvezi z gospodarskimi subjekti s sedežem v drugih državah članicah.

54 Prvič, v zvezi s temi utemeljitvami je treba spomniti, da je Sodišče že potrdilo, da nujnost zagotovitve doslednosti davnega sistema lahko utemelji omejitev izvrševanja temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba (sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42, in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 43).

55 Da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, pa Sodišče zahteva neposredno povezavo med zadevno davno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davno dajatvijo, pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (glej zgoraj navedeno sodbo Papillon, točka 44 in navedena sodna praksa).

56 Vendar kakor je že bilo ugotovljeno v točki 46 te sodbe, različno obravnavanje, kot je obravnavano v postopku v glavni stvari, ne zadeva le uporabe različnih tehnik obdavčenja glede na to, ali zadevni dohodki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici ali v državi članici rezidentstva. Zadevne različne tehnike obdavčevanja namreč vodijo do tega, da so dohodki iz premijskega premoženja, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici in niso predmet davnega odtegljaja, predmet dodatne obdavčitve v obliki dodatnega obinskega davka, medtem ko so lahko dohodki, ki izvirajo iz vlaganja v Belgiji, oproščeni tega davka, ker jih ni treba prijaviti, saj so že bili predmet davnega odtegljaja.

57 Belgijska vlada pa se ni sklicevala na nobeno določeno davno dajatev, ki bi izravnala ugodnost, ki jo daje ta oprostitev.

58 Drugič, Sodišče je potrdilo, da je nujnost zagotovitve učinkovitosti davnega nadzora nujen razlog splošnega interesa, ki lahko utemelji omejitev izvrševanja temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo X in Passenheim-van Schoot, točka 45 in navedena sodna praksa).

59 Vendar prav lahko nujnost ohranitve učinkovitosti davnega nadzora utemeljuje stališče

belgijske vlade, da lahko oprošeni davni odtegljaj obračunajo le posredniki s sedežem v Belgiji, ne more utemeljiti dejstva, da se dohodki, ki so predmet tega odtegljaja, in dohodki, ki niso, v zvezi z dodatnim obinski davkom obravnavajo različno.

60 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da praktične težave same po sebi ne morejo utemeljiti kršitve temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba (glej zgoraj navedeno sodbo Papillon, točka 54 in navedena sodna praksa).

61 Zato je treba ugotoviti, da razlogi, na katere se sklicuje belgijska vlada, ne morejo utemeljiti omejitve prostega pretoka kapitala, ki izhaja iz zakonodaje, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari.

62 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davnim zavezancem, rezidentom te države članice, ki prejemajo obresti ali dividende, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, naloži dodatni obinski davek, če se niso odločili, da jim bo te dohodke iz premoženja izplačal posrednik s sedežem v državi članici rezidentstva, medtem ko istovrstnih dohodkov, ki izvirajo iz vlaganja v državi članici njihovega rezidentstva, ker so ti dohodki predmet davka, odtegnjenega pri viru, ni treba prijaviti in v tem primeru niso predmet dodatnega obinskega davka.

Stroški

63 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davnim zavezancem, rezidentom te države članice, ki prejemajo obresti ali dividende, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, naloži dodatni obinski davek, če se niso odločili, da jim bo te dohodke iz premoženja izplačal posrednik s sedežem v državi članici rezidentstva, medtem ko istovrstnih dohodkov, ki izvirajo iz vlaganja v državi članici njihovega rezidentstva, ker so ti dohodki predmet davka, odtegnjenega pri viru, ni treba prijaviti in v tem primeru niso predmet dodatnega obinskega davka.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.