

Byla C-233/09

Gerhard Dijkman ir Maria Dijkman/Lavaleije

prieš

Belgische Staat

(Hof van beroep te Antwerpen prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvė teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – Tiesioginiai mokesčiai – Skirtingas vertinimas atsižvelgiant į investavimo arba indėlio vietą“

Sprendimo santrauka

Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai

(EB 56 straipsnis)

EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės normą, pagal kurią mokesčių mokėtojams, šios valstybės narės rezidentams, kurie gauna palūkanas arba dividendus iš indėlių arba investicijų kitoje valstybėje narėje, taikomas papildomas komunalinis mokestis, jeigu jie nepasirinko, kad šias pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo jiems išmokėtų jų gyvenamosios vietos valstybėje įsisteigęs tarpininkas, o tokios pajamos iš indėlių arba investicijų jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje dėl to, kad joms taikomas mokestis prie šaltinio, gali būti nedeklaruojamos, ir tokiu atveju joms toks papildomas mokestis netaikomas.

Iš tiesų, jei valstybė narė nustato tokį skirtingą vertinimą atsižvelgiant į kapitalo investavimo vietą, tai atgrasina šios valstybės narės rezidentą nuo savo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje įsisteigusią bendrovę arba indėlio padėjimo tokioje bendrovėje ir taip pat sukelia ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse įsisteigusiai bendrovei atžvilgiu, nes trukdo joms pritraukti kapitalą iš pirmosios valstybės narės. Šiuo atžvilgiu valstybėje narėje padėjusio indėlius ar investavusio mokesčių mokėtojo situacija nesiskiria nuo mokesčių mokėtojo, padėjusio indėlius ar investavusio kitoje valstybėje narėje, situacijos. Iš tiesų taikant tokias teisės normas mokesčių mokėtojas rezidentas, gavęs pajamą iš investicijų ar indėlių kitoje valstybėje narėje, savo gyvenamosios vietos valstybėje už šias pajamas apmokestinamas taip pat kaip mokesčių mokėtojas rezidentas, gavęs pajamą iš investicijų ar indėlių savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje. Todėl tokiomis aplinkybėmis tai, kad minėtoms pajamoms taikomi skirtingi apmokestinimo būdai, būtent reiškia skirtingą požiūrį, lemiantį, jog papildomas komunalinis mokestis būtų taikomas tik pajamoms, gautoms iš investicijų ar indėlių kitoje valstybėje narėje, tačiau neatspindi atitinkamų mokesčių mokėtojų situacijos skirtumo šio papildomo mokesčio atžvilgiu. Iš tiesų tokio mokesčio, kurį yra nustačiusios aglomeracijos ir savivaldybės visiems tos pačios aglomeracijos ar savivaldybės mokesčių mokėtojams ir kurio pagrindą sudaro fizinių asmenų pajamų mokestis, atžvilgiu mokesčių mokėtojas rezidentas, gaunantis pajamą iš investicijų ar indėlių kitoje valstybėje narėje, nėra situacijoje, kuri objektyviai skiriasi nuo mokesčių mokėtojo rezidento, gaunančio pajamą iš investicijų ar indėlių savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos. Esant tokiomis aplinkybėmis, tokia teisės norma yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

Toks apribojimas nepateisinamas būtinumu apsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą, nes nenurodomas joks apibrėžtas apmokestinimas, kuris kompensuotų lengvatą, pasireiškiančią

atleidimu nuo papildomo komunalinio mokesčio už pajamas, gautas iš indėlio arba investavimo mokesčio mokėtojo gyvenamosios vietos valstybėje narėje. Be to, nors būtinumas išsaugoti mokesčių kontrolės veiksmingumą gali patvirtinti teiginį, kad išskaičiuoti mokestį prie šaltinio gali tik nacionalinėje teritorijoje įsisteigę tarpininkai, šis būtinumas negali pateisinti to, kad papildomo komunalinio mokesčio atžvilgiu pajamos, iš kurių išskaičiuojamas šis mokestis, ir pajamos, iš kurių šis mokestis neišskaičiuojamas, būtų vertinamos skirtingai.

(žr. 31, 45–48, 57, 59, 62 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. liepos 1 d.(*)

„Laisvė teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – Tiesioginiai mokesčiai – Skirtingas vertinimas atsižvelgiant į investavimo arba indėlio vietą“

Byloje C-233/09

d'Al hof van beroep te Antwerpen (Belgija) 2009 m. birželio 16 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. birželio 26 d., pagal EB 234 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

prieš

Belgische Staat,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai E. Levits (pranešėjas), M. Ilešič, M. Safjan ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– G. Dijkman ir M. Dijkman-Lavaleije,

- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J. C. Halleux,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,

atsižvelgus į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 56 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant G. Dijkman ir M. Dijkman-Lavaleije ginčą su *Belgische Staat* (Belgijos valstybė) dėl Belgijos mokesčių administratoriaus atsisakymo grąžinti jiems, be kita ko, papildomą komunalinį mokestį prie fizinių asmenų pajamų mokesčio (toliau – papildomas komunalinis mokestis), sumokėtą už 2004 ir 2005 mokestinius metus proporcingai fizinių asmenų pajamų mokesčiui (toliau – FAPM) už tam tikras pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo, gautas iš investicijų ir indėlių Nyderlanduose.

Nacionalinė teisė

3 Remiantis 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso (toliau – 1992 m. PMK) 261 straipsniu, pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestį prie šaltinio moka, be kita ko, Belgijos Karalystės gyventojai, bendrovės rezidentai, asociacijos, institucijos, įstaigos ir organizacijos, taip pat juridiniai asmenys, apmokestinami juridinių asmenų mokesčiu, kurie moka pajamas iš kapitalo ir kilnojamojo turto, ir Belgijoje įsisteigę tarpininkai, kurie kokiu nors būdu dalyvauja mokant užsienio kilmės pajamas iš kapitalo ir kilnojamojo turto, nebent, be kita ko, jiems pateikiama pateisinimų, kad mokestį prie šaltinio išskaitavo ankstesnis tarpininkas.

4 Remiantis 1992 m. PMK 313 straipsniu, FAPM apmokestinami mokesčių mokėtojai savo metinėje šio mokesčio deklaracijoje neprivalo nurodyti nei pajamų iš kapitalo ir kilnojamojo turto, už kurias buvo išskaituotas pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio, nei pajamų, kurios pagal įstatymus ir kitus teisės aktus yra atleistos nuo pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio, išskyrus tam tikras pajamas, su kuriomis pagrindinė byla nesusijusi. Už tokias nedeklaruotas pajamas mokėtinas pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio negali būti nei įskaitytas į mokėtiną FAPM, nei grąžintas.

5 1992 m. PMK 465 straipsnyje numatyta, kad aglomeracijos ir savivaldybės gali nustatyti papildomą komunalinį mokestį prie FAPM.

6 1992 m. PMK 466 straipsnyje nustatyta:

„Papildomas komunalinis mokestis <...> ir papildomas aglomeracijos mokestis prie [FAPM] skaituojami nuo [FAPM], apskaituoto:

- prieš 157–168 ir 175–177 straipsniuose nurodytą išankstinį mokėjimą, 134 ir 277–296 straipsniuose nurodytą prie šaltinio išskaituotą mokesčių, fiksuoto dydžio užsienio mokesčio ir mokesčio kreditų įskaitymą,
- prieš taikant 157–168 straipsniuose numatytą mokesčio padidinimą, 175–177 punktuose numatytą sumažinimą ir 444 straipsnyje numatytą mokesčio padidinimą.“

7 Remiantis 1992 m. PMK 467 straipsniu, papildomą mokestį prie [FAPM] arba savivaldybės, arba aglomeracija nustato Belgijos Karalystės gyventojams, apmokestinamiems atitinkamai šioje savivaldybėje arba savivaldybės, priklausančiose šiai aglomeracijai.

8 1992 m. PMK 468 straipsnyje nustatyta:

„Papildomas mokestis visiems tos pačios aglomeracijos arba savivaldybės mokesčių mokėtojams nustatomas vienodo procentinio dydžio nuo valstybei mokėtino pajamų mokesčio.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 Ieškovai pagrindinėje byloje, Belgijos rezidentai, savo FAPM deklaracijoje už 2004 mokestinius metus deklaravo užsienyje, nagrinėjamu atveju – Nyderlanduose, gautas pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo, t. y. 33 780 EUR palėkaną už indėlius ir 90 030,52 EUR dividendų, neatskaičius pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio.

10 Pranešime apie mokėtinus mokesčius už tuos mokestinius metus šios palėkanos ir dividendai buvo apmokestinti atskirai atitinkamai 15 % ir 25 % dydžio mokesčiu. Be to, prie taip apskaičiuoto mokesčio buvo pridėtas papildomas komunalinis mokestis, kurį ieškovų gyvenamosios vietos savivaldybė nustatė 8 % dydžio nuo valstybei mokėtino pajamų mokesčio.

11 Ieškovai pagrindinėje byloje apskundė šį pranešimą apie mokėtinus mokesčius prieštaraudami, pirma, dėl 25 % mokesčio taikymo dividendams, teigdami, kad Nyderlandų Karalystė jau išskaičiavo mokestį už iš šios valstybės gautus dividendus, ir, antra, papildomo komunalinio mokesčio taikymo.

12 Kalbant apie 2005 mokestinius metus, ieškovai pagrindinėje byloje pateikė FAPM deklaraciją, kurioje jie, be kita ko, deklaravo užsienyje gautas pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo, būtent G. Dijkman gautą 14 551,23 EUR dividendų sumą ir M. Dijkman-Lavaleiję gautą 15 359,53 EUR dividendų sumą, kurios nebuvo apmokestintos pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčiu prie šaltinio.

13 Kadangi su tais mokestiniais metais susijusiame pranešime apie mokėtinus mokesčius šios sumos, be atitinkamo papildomo komunalinio mokesčio, atskirai buvo apmokestintos ir 25 % mokesčiu, ieškovai pagrindinėje byloje apskundė šį pranešimą pateikdami tokius pačius argumentus, kokius buvo nurodę skunde dėl pranešimo apie mokėtinus mokesčius už 2004 mokestinius metus.

14 Kadangi jį skundai buvo atmesti, ieškovai pagrindinėje byloje kreipėsi į *rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas), kuris atmetė jų ieškinius.

15 *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas) ieškovai pagrindinėje byloje prašo, pirma, kad už dividendus, deklaruotus už 2004 ir 2005 mokestinius metus, Nyderlanduose išskaičiuotas mokestis prie šaltinio būtų įskaitytas Belgijoje mokėtiną FAPM ir dėl to *Belgische Staat* būtų pareigota grąžinti jiems 11 906 EUR ir 3 479 EUR sumas, kurios yra lygios valstybės už šiuos dividendus gautiems mokesčiams. Antra, jie prašo grąžinti 2 206 EUR ir 800 EUR sumas, atitinkančias papildomą komunalinį mokestį.

16 *Hof van beroep te Antwerpen* nusprendė, kad ieškovų pagrindinėje byloje pretenzijos dėl Nyderlanduose išskaičiuoto mokesčio prie šaltinio įskaitymo Belgijoje mokėtiną mokestį yra

nepagrįstos.

17 Dėl papildomo komunalinio mokesčio šis teismas konstatuoja, kad kai mokesčių mokėtojai iš užsienio gauna pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo, kurioms dar nebuvo pritaikytas pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio, jie negali remtis 1992 m. PMK 313 straipsnyje tvirtinta taisykle dėl nuo deklaravimo prievolės atleidžiamų pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio ir privalo deklaruoti šias pajamas. Kai pajamos iš akcijų ir paskolinto kapitalo yra deklaruotos, remiantis 1992 m. PMK 465 ir 466 straipsniais, papildomas komunalinis mokestis visuomet yra mokėtinas. Tačiau kai mokesčių mokėtojai pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo gauna iš Belgijos, šioms pajamoms taikomas nuo deklaravimo prievolės atleidžiantis pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio. Nuo deklaravimo prievolės atleidžiamų pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio sistemoje pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo suma, kuriai buvo pritaikytas mokestis prie šaltinio, neturi būti deklaruojama ir dėl to šis papildomas mokestis jai netaikomas. Vienintelis būdas mokesčių mokėtojams pasinaudoti 1992 m. PMK 313 straipsnyje tvirtinta taisykle ir taip išvengti papildomo komunalinio mokesčio už savo iš užsienio gautas pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo yra išsimokėti šias pajamas per Belgijos tarpininką, kuris išskaituotų pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestį prie šaltinio.

18 Esant šioms aplinkyboms *hof van beroep te Antwerpen* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 56 straipsnio 1 dalį pažeidžia tai, kad Belgijos rezidentai, kurie investuoja arba deda indėlius užsienio valstybėse, pavyzdžiui, Nyderlanduose, siekdami išvengti [1992 m. PMK] 465 straipsnyje numatyto papildomo komunalinio mokesčio, yra priversti pasitelkti Belgijoje registruotą tarpininką, kad jiems būtų išmokėtos pajamos iš akcijų ir paskolinto kapitalo, o [Belgijos] rezidentai, investuojantys arba dedantys indėlius Belgijoje, gali visuomet naudotis [1992 m. PMK] 313 straipsnyje nustatyta nuo deklaravimo prievolės atleidžiamų pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio sistema ir taip išvengti [1992 m. PMK] 465 straipsnyje numatyto papildomo komunalinio mokesčio, nes pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestis jau buvo išskaituotas prie šaltinio?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės normą, pagal kurią mokesčių mokėtojams, šios valstybės narės rezidentams, gaunantiems palėkanas arba dividendus iš indėlių arba investicijų kitoje valstybėje narėje, taikomas papildomas komunalinis mokestis, jeigu jie nepasirinko, kad šias pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo jiems išmokėtų jų gyvenamosios vietos valstybėje šisteigęs tarpininkas, o tokios pačios rūšies pajamos iš indėlių arba investicijų jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje dėl to, kad joms taikomas mokestis prie šaltinio, gali būti nedeklaruojamos, ir tokiu atveju joms toks papildomas mokestis netaikomas.

Dėl EB sutartimi užtikrinamų pagrindinių laisvų apribojimo egzistavimo

20 Primintina, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, ši kompetencija gyvendinti jos privalo laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 36 punktų; 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 16 punktų ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-0000, 28 punktų).

21 Šiuo atžvilgiu pirmiausia pažymėtina, kad Belgijos vyriausybė mano, jog ši byla turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į EB 49 straipsnį, o ne į EB 56 straipsnį. Iš tiesų, kaip teigia ši

vyriausyb?, kadangi tik Belgijos tarpininkai gali išskaičiuoti nuo deklaravimo prievolės atleidžiant pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokest? prie šaltinio, Belgijoje gyvenan?io mokes?i? mok?tojo, kuris kapital? padeda kaip ind?l? arba investuoja kitoje valstyb?je nar?je, galimyb? pasinaudoti šia mokes?io prie šaltinio išskaičiavimo sistema priklauso nuo vietos, kurioje jis priima šias pajamas iš akcij? ir paskolinto kapitalo, o ne nuo vietos, kurioje jis savo kapital? padeda kaip ind?l? arba investuoja.

22 Tod?l pirmiausia reikia nustatyti, ar tokia nacionalin?s teis?s norma, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, gali paveikti laisvo paslaug? teikimo vykdym? ir laisv? kapitalo jud?jim? ir kiek.

23 Reikia priminti, pirma, kad pagal EB 49 straipsn? reikalaujama panaikinti bet kokius laisv?s teikti paslaugas apribojimus – net vienodai taikomus ir nacionaliniams, ir kit? valstybi? nari? paslaug? teik?jams, – jeigu jie gali užkirsti keli?, trukdyti ar padaryti mažiau patraukli? kitoje valstyb?je nar?je, kur jis teis?tai teikia analogiškas paslaugas, ?steigto paslaug? teik?jo veikl? (žr. 2009 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Liga Portuguesa de Futebol Profissional ir Bwin International*, C?42/07, Rink. p. I?0000, 51 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

24 Be to, pagal nusistov?jusį teismo praktik? EB 49 straipsnis suteikia teisi? ne vien paslaug? teik?jams, bet ir ši? paslaug? gav?jams (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C?290/04, Rink. p. I?9461, 32 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

25 Kita vertus, kapitalo jud?jimo apribojimai EB 56 straipsnio 1 dalies prasme yra vis? pirma valstyb?s nar?s priemon?s, kurios gali atgrasyti jos rezidentus imti paskolas arba investuoti kitose valstyb?se nar?se (žr., be kita ko, 2000 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?478/98, Rink. p. I?7587, 18 punkt? ir 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C?155/08 ir C?157/08, Rink. p. I?0000, 33 punkt?).

26 Iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalin?s teis?s norma patenka ? Sutartimi užtikrinamos vienos arba kitos pagrindin?s laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? nagrin?jamos normos dalyk? (šiuo klausimu žr. 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, Rink. p. I?4051, 22 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

27 Tokia teis?s norma, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, nustato skirting? požir?, atsižvelgiant tiek ? mokes?i? mok?tojų rezident? pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo kilm?, tiek ? paslaug? teik?jų, kuris jiems šias pajamas perveda.

28 Konkre?iai kalbant, pirma, kaip konstatuoja prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagrindin?je byloje nagrin?jama teis?s norma ?tvirtinamas nevienodas požiris ? Belgijos rezident? pajamas iš akcij? ir paskolinto kapitalo, gautas iš investicijų arba ind?li? kitoje valstyb?je nar?je, palyginti su pajamomis iš investicijų arba ind?li? Belgijoje, nes pirmosios privalo b?ti deklaruojamos ir d?l to joms taikomas papildomas apmokestinimas, b?tent papildomas komunalinis mokestis, o antrosios nuo jo atleidžiamos, remiantis nuo deklaravimo prievol?s atleidžian?io pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokes?io prie šaltinio sistema.

29 Antra, kaip tvirtina Belgijos vyriausyb?, Belgijos rezidentas, investav?s ar pad?j?s ind?l? kitoje valstyb?je nar?je, gali pasirinkti, kad pajamas iš akcij? ir paskolinto kapitalo, susijusias su šiomis investicijomis arba šiais ind?liais, jam pervest? Belgijoje ?sisteig?s tarpininkas; tokiu atveju šioms pajamoms gali b?ti taikoma nuo deklaravimo prievol?s atleidžian?io pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokes?io prie šaltinio sistema, ir taip išvengiama papildomo komunalinio mokes?io. Pajam?, gaut? iš investicijų arba ind?li? kitoje valstyb?je nar?je, mok?jimas yra paslaugos teikimas EB 49 straipsnio prasme.

30 Taigi tokia teisės norma gali paveikti naudojimąsi ir laisvu kapitalo judėjimu, ir laisvu paslaugų teikimu.

31 Todėl jei valstybės narė nustato skirtingą vertinimą atsižvelgiant į kapitalo investavimo vietą, tai atgrasina šios valstybės narės rezidentą nuo savo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje įsisteigusią bendrovę arba indėlio padėjimo tokioje bendrovėje ir taip pat sukelia ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse įsisteigusiai bendrovei atžvilgiu, nes trukdo joms pritraukti kapitalą iš pirmosios valstybės narės (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 166 punktų ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Grønfeldt*, C-436/06, Rink. p. I-12357, 14 punktų).

32 Be to, kadangi išskaičiuoti nuo deklaravimo prievolės atleidžiant pajamą iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestį prie šaltinio gali tik Belgijoje įsisteigę tarpininkai, tokia nacionalinė teisės norma, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, atitinkamoje valstybėje narėje įsisteigusiams tarpininkams sudaro palankesnes sąlygas teikti paslaugas, susijusias su pajamų, gautų iš investicijų arba indėlių kitose valstybėse narėse, mokėjimu Belgijos rezidentams, palyginti su kitose valstybėse narėse įsisteigusiais tarpininkais, ir dėl to pastarųjų paslaugas padaro mažiau patrauklias.

33 Tačiau iš teismo praktikos matyti, kad Teisingumo Teismas nagrinėjamą priemonę nagrinėja iš esmės tik vienos iš šių dviejų laisvų atžvilgiu, jei paaiškėja, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, viena iš šių laisvų yra papildoma kitos atžvilgiu ir gali būti su ja susieta (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 punktas; taip pat pagal analogiją žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-0000, 37 punktų).

34 Nagrinėjamu atveju pagrindinė byla susijusi su papildomo komunalinio mokesčio taikymu pajamoms, gautoms iš indėlių arba investicijų kitoje valstybėje narėje, taigi su pasekmėmis, mokesčių mokėtojui rezidentui išplaukiančiomis iš naudojimosi laisvu kapitalo judėjimu.

35 Todėl būtent naudojimasis šia laisve verčia mokesčių mokėtoją rezidentą pasirinkti tarpininką, kuris pervestų pajamas, gautas iš nagrinėjamą investicijų arba indėlių. Šio tarpininko pasirinkimas, taigi ir su laisvu paslaugų teikimu susiję aspektai tokiomis aplinkybėmis yra papildomi, palyginti su aspektais, susijusiais su laisvu kapitalo judėjimu.

36 Dėl to, atsižvelgiant į šio sprendimo 31 punkte pateiktus svarstymus, konstatuotina, kad tokia nacionalinė teisės norma, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kurį iš principo draudžia EB 56 straipsnis.

37 Šios išvados nepaneigia Belgijos vyriausybės argumentai, kuriais, viena vertus, siekiama minimizuoti skirtingo požiūrio, išplaukiančio iš pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normos, pasekmes ir, kita vertus, teigiama, kad, kalbant apie nuo deklaravimo prievolės atleidžiančio pajamą iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio sistemą, Belgijoje investuojantis mokesčių mokėtojas yra kitoje situacijoje nei mokesčių mokėtojas, kuris investuoja kitoje valstybėje narėje.

38 Dėl pirmo punkto pirmiausia reikia pažymėti, kad, kalbant apie palankų ir dividendų vertinimą pagrindinėje byloje, yra nesvarbu, kad kai kurioms kitoms pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo rėšims netaikomas nuo deklaravimo prievolės atleidžiantis pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio, net jeigu jos gaunamos Belgijoje ir dėl to joms visuomet taikomas papildomas komunalinis mokestis, nes Belgijoje gautiems tokios pašios rėšies palankoms ir dividendams taikoma pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio sistema.

39 Belgijos vyriausybė taip pat teigia, kad skirtingo požiūrio poveikis asmenims, gaunantiems pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo kitose valstybėse, nebūtinai yra nepalankus, nes mokesčio mokėjimas sumokant nuo deklaravimo prievolės atleidžiant pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestį prie šaltinio reiškia mažiau palankų, su disponuojamomis lėšomis susijusią situaciją mokesčio mokėtojui, iš kurio šio mokesčio suma paimama nedelsiant, o mokant FAPM prasta tvarka mokesčio mokėtojas šią sumą gali laikyti vidutiniškai dvejus metus ir taip iš jos gauti pajamų.

40 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad valstybės narės vykdomas pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo, gautų iš indėlių ir investicijų kitoje valstybėje narėje, papildomas apmokestinimas, palyginti su pajamomis, gautomis iš indėlių ir investicijų pirmoje valstybėje narėje, savaime yra nepalankus mokestinis vertinimas, prieštaraujantis laisvam kapitalo judėjimui.

41 Remiantis teismo praktika, pagrindinei laisvei prieštaraujantis nepalankus mokestinis vertinimas negali būti laikomas atitinkančiu Sąjungos teisę dėl to, kad galbūt egzistuoja kiti privalumai (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 61 punktą ir minėto Sprendimo *Amurta*, C-379/05, 75 punktą).

42 Beje, Sutartimi draudžiamas netgi nedidelės apimties arba reikšmės pagrindinės laisvės apribojimas (šiuo klausimu žr. 2000 m. vasario 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-34/98, Rink. p. I-995, 49 punktą; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 43 punktą bei 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-11949, 50 punktą).

43 Todėl Belgijos vyriausybė negali sėkmingai teigti, kad papildomo komunalinio mokesčio taikymą kitoje valstybėje narėje gautoms pajamoms iš indėlių gali kompensuoti su disponuojamomis lėšomis susijusi nauda, kuri turi mokesčio mokėtojas rezidentas, gaunantis šias pajamas, skirtingai nuo mokesčio mokėtojo rezidento gyvenamosios vietos valstybėje gautų pajamų iš indėlių, kurioms taikomas pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio.

44 Dėl antro punkto Belgijos vyriausybė tvirtina, kad Belgijoje padėjusio indėlius ar investavusio mokesčio mokėtojo situacija skiriasi nuo mokesčio mokėtojo, padėjusio indėlius ar investavusio kitoje valstybėje narėje, situacijos. Iš tiesų pastaruoju atveju nuo deklaravimo prievolės atleidžiantis pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio administravimas ir rinkimas negali būti patikimas pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio skolininkui ne rezidentui, nerizikuojant, kad kils išieškojimo sunkumų tais atvejais, jei šio mokesčio prie šaltinio bus surinkta per mažai. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendime *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767) Teisingumo Teismas netiesiogiai pripažino, kad tarptautiniuose susitarimuose dėl pagalbos išieškant mokesčius tokiems sunkumams nėra patenkinamo sprendimo ir kad dėl to užsienyje esantys mokesčio mokėtojai yra skirtingoje situacijoje nei mokesčio mokėtojai rezidentai, kiek tai susiję su mokesčio išieškojimu.

45 Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad pagal tokią teisės normą, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, mokesčio mokėtojas rezidentas, gavęs pajamų iš investicijų ar indėlių kitoje valstybėje narėje, savo gyvenamosios vietos valstybėje už šias pajamas apmokestinamas taip pat

kaip mokesčių mokėtojas rezidentas, gavęs pajamų iš investicijų ar indėlių savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje.

46 Todėl tokiomis aplinkybėmis tai, kad minėtoms pajamoms taikomi skirtingi apmokestinimo būdai, būtų reiškia skirtingą požiūrą, lemiantį, jog papildomas komunalinis mokestis būtų taikomas tik pajamoms, gautoms iš investicijų ar indėlių kitoje valstybėje narėje, tačiau neatspindi atitinkamų mokesčių mokėtojų situacijos skirtumo šio papildomo mokesčio atžvilgiu.

47 Iš tiesų tokio papildomo mokesčio, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį yra nustačiusios aglomeracijos ir savivaldybės visiems tos pačios aglomeracijos ar savivaldybės mokesčių mokėtojams ir kurio pagrindą sudaro fizinių asmenų pajamų mokestis, atžvilgiu mokesčių mokėtojas rezidentas, gaunantis pajamų iš investicijų ar indėlių kitoje valstybėje narėje, nėra situacijoje, kuri objektyviai skiriasi nuo mokesčių mokėtojo rezidento, gaunančio pajamų iš investicijų ar indėlių savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos.

48 Esant tokioms aplinkybėms, darytina išvada, kad tokia nacionalinės teisės norma, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo

49 Kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, laisvą kapitalo judėjimą apribojančios nacionalinės priemonės gali būti pateisinamos EB 58 straipsnyje nurodytais pagrindais arba privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, su sąlyga, kad jos yra tinkamos įgyvendinti siekiamą tikslą ir neviršija to, kas būtina norint jį pasiekti (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-112/05, Rink. p. I-8995, 72 bei 73 punktus ir nurodytą teismo praktiką).

50 Belgijos vyriausybės teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės norma pateisinama pagrindais, susijusiais su Belgijos mokesčių sistemos darnumu ir specifika bei būtinumu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

51 Taigi Belgijoje įsisteigusiems tarpininkams suteiktas monopolis parengti pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo ir pervedimo deklaracijas *ad hoc* būdingas Belgijos mokesčių sistemai ir yra vienas iš mokesčių surinkimo būdų – paprastas mokesčių mokėtojams ir nebrangus valstybei, nes šis mokestis prie šaltinio išskaičiuojantiems tarpininkams tenka administracinio šio mokesčio išskaičiavimo ir sumokėjimo našta.

52 Centralizuodama užsienyje gautą pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio surinkimą per Belgijos tarpininkus, Belgijos mokesčių sistema racionalizuoja kontrolės priemones apsiribodama keliais šimtais dalyvių, o tai, sudarant galimybę bendrai stebėti finansų srautus pas kiekvieną tarpininką, išskaičiuojant pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestį prie šaltinio, užtikrina mokesčių kontrolės veiksmingumą. Jeigu mokesčių mokėtoju fiziniam asmeniui, kuris yra Belgijos rezidentas, būtų leidžiama išskaičiuoti mokėtiną pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokestį prie šaltinio nuo savo pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo, gautų užsienyje, toks šis srautų stebėjimas taptų beveik neįmanomas, nes juos reikėtų analizuoti remiantis milijonų dalyvių pateiktomis pajamų iš akcijų ir paskolinto kapitalo mokesčio prie šaltinio deklaracijomis.

53 Be to, jeigu pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokes?io skolininkams arba kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiems finans? tarpininkams b?t? leidžiama Belgijos rezidento s?skaita rinkti nuo deklaravimo prievol?s atleidžiant? pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokest? prie šaltinio, tai taip pat neleist? užtikrinti Belgijos mokes?i? administratoriaus vykdomos mokes?i? kontrol?s veiksmingumo, nes tarptautiniai susitarimai d?l pagalbos surenkant mokes?ius negali visiškai užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingumo kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? ?kio subjekt? atžvilgiu.

54 D?l ši? pateisinim? reikia priminti, pirma, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažin?s, jog b?tinumas apsaugoti mokes?i? sistemos darnum? gali pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindin?mis laisv?mis apribojim? (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C?204/90, Rink. p. I?249, 28 punktas; 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 42 punktas ir 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Papillon*, C?418/07, Rink. p. I?8947, 43 punktas).

55 Ta?iau, kad b?t? galima remtis tokio pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokes?i? lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu apmokestinimu, o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal nagrin?jam? teis?s akt? tiksl? (žr. min?to Sprendimo *Papillon* 44 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

56 Kaip jau buvo nuspr?sta šio sprendimo 46 punkte, toks skirtingas poži?ris, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, neapsiriboja skirting? apmokestinimo b?d? taikymu, atsižvelgiant ? tai, ar atitinkamos pajamos gaunamos iš ind?li? arba investicij? kitoje valstyb?je nar?je, ar gyvenamosios vietos valstyb?je. Iš ties? skirtingi atitinkamo apmokestinimo b?dai lemia, kad pajamos iš akcij? ir paskolinto kapitalo, kurios gautos iš ind?li? ar investicij? kitoje valstyb?je nar?je ir kurioms netaikomas pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio, papildomai apmokestinamos papildomu komunaliniu mokes?iu, o pajamos iš ind?li? ar investicij? Belgijoje nuo jo gali b?ti atleidžiamos, nes jos neprivalo b?ti deklaruojamos d?l to, kad joms buvo pritaikytas pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokestis prie šaltinio.

57 Ta?iau Belgijos vyriausyb? nenurod? jokio apibr?žto apmokestinimo, kuris kompensuot? šiuo atleidimu nuo mokes?io pasireiškian?i? lengvat?.

58 Antra, Teisingumo Teismas pripažino, jog b?tinumas užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindin?mis laisv?mis apribojim? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 45 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

59 Ta?iau nors b?tinumas išsaugoti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? gali patvirtinti Belgijos vyriausyb?s nuomon?, kad išskai?iuoti nuo deklaravimo prievol?s atleidžiant? pajam? iš akcij? ir paskolinto kapitalo mokest? prie šaltinio gali tik Belgijoje ?sisteig? tarpininkai, šis b?tinumas negali pateisinti to, kad papildomo komunalinio mokes?io atžvilgiu pajamos, iš kuri? išskai?iuojamas šis mokestis prie šaltinio, ir pajamos, iš kuri? šis mokestis neišskai?iuojamas, b?t? vertinamos skirtingai.

60 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad vien praktiniai sunkumai negali pateisinti Sutartimi garantuojamos pagrindin?s laisv?s pažeidimo (žr. min?to Sprendimo *Papillon* 54 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

61 Todėl reikia konstatuoti, kad Belgijos vyriausybės nurodyti motyvai negali pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, išplaukiančio iš tokios normos, kokia nagrinėjama pagrindinė byloje.

62 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės normą, pagal kurią mokesčiai mokėjams, šios valstybės narės rezidentams, kurie gauna palūkanas arba dividendus iš indėlių arba investicijų kitoje valstybėje narėje, taikomas papildomas komunalinis mokestis, jeigu jie nepasirinko, kad šias pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo jiems išmokėtų jų gyvenamosios vietos valstybėje įsisteigęs tarpininkas, o tokios pažiūros pajamos iš indėlių arba investicijų jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje dėl to, kad joms taikomas mokestis prie šaltinio, gali būti nedeklaruojamos, ir tokiu atveju joms toks papildomas mokestis netaikomas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

63 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės normą, pagal kurią mokesčiai mokėjams, šios valstybės narės rezidentams, kurie gauna palūkanas arba dividendus iš indėlių arba investicijų kitoje valstybėje narėje, taikomas papildomas komunalinis mokestis, jeigu jie nepasirinko, kad šias pajamas iš akcijų ir paskolinto kapitalo jiems išmokėtų jų gyvenamosios vietos valstybėje įsisteigęs tarpininkas, o tokios pažiūros pajamos iš indėlių arba investicijų jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje dėl to, kad joms taikomas mokestis prie šaltinio, gali būti nedeklaruojamos, ir tokiu atveju joms toks papildomas mokestis netaikomas.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.