

Lieta C-233/09

Gerhard Dijkman un Maria Dijkman-Lavaleije

pret

Belgische Staat

(Hof van beroep te Antwerpen lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Kapitāla brīvība – Tiešie nodokļi – Atšķirīga attieksme atkarībā no ieguldījumu vai noguldījumu veikšanas vietas

Sprieduma kopsavilkums

Kapitāla brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti

(EKL 56. pants)

EKL 56. pants nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem nodokļu maksātājiem, kas ir rezidenti šajā dalībvalstī un kas saņem procentus vai dividendes no citā dalībvalstī veiktiem noguldījumiem vai ieguldījumiem, ir jāmaksā pašvaldības papildu nodoklis, ja tie nav izvēlējušies, lai šie ienākumi no vērtpapāriem tiem tiktu izmaksāti ar to dzīviesvietas dalībvalstī reģistrēta starpnieka palīdzību, lai gan šāda pašveida ienākumus no to dzīviesvietas dalībvalstī veiktiem noguldījumiem vai ieguldījumiem tādēļ, ka par tiem tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, var nedeklarēt un tādēļ gadījumā tie netiek aplikti ar šo nodokli.

Tas, ka dalībvalsts paredz atšķirīgu attieksmi atkarībā no kapitāla ieguldīšanas vietas, šīs dalībvalsts rezidentu attur ieguldīt vai noguldīt kapitālu citā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā un ierobežojoši ietekmē arī citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības, tām radot šķērslī kapitāla piesaistīšanai pirmajā dalībvalstī. Šajā ziņā tādā nodokļu maksātāja situācija, kurš ir veicis noguldījumu vai ieguldījumu dalībvalstī, neatšķiras no tādā nodokļu maksātāja situācijas, kurš ir veicis noguldījumu vai ieguldījumu citā dalībvalstī. Proti, šāda tiesiskā regulējuma ietvaros nodokļu maksātājam rezidentam, kurš ir guvis ienākumus no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem, ir tāpat jāmaksā nodoklis par šiem ienākumiem savā dzīviesvietas dalībvalstī kā nodokļu maksātājam rezidentam, kurš ir guvis ienākumus no ieguldījumiem vai noguldījumiem šajā pārdotajā dalībvalstī. Līdz ar to šādos apstākļos tieši tas, ka šiem ienākumiem tiek piemērotas atšķirīgas aplikšanas ar nodokļu tehnikas, ir pamatā atšķirīgajai attieksmei, kuras rezultātā vienīgi ienākumi no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem noteikti tiek aplikti ar pašvaldības papildu nodokli, bet neatpoguļo attiecīgo nodokļu maksātāju atšķirīgo situāciju attiecībā uz šo nodokli. Proti, attiecībā uz šādu nodokli, ko aglomerācijas un pašvaldības noteikušas visiem vienas aglomerācijas vai pašvaldības nodokļu maksātājiem un kura bēzi veido fizisko personu ienākuma nodoklis, nodokļu maksātājs rezidents, kurš gūst ienākumus no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem, neatrodas situācijā, kas objektīvi atšķirtos no tādā nodokļu maksātāja rezidenta situācijas, kurš gūst ienākumus no dzīviesvietas dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem. Šādos apstākļos šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvības aprites ierobežojums.

Š?du ierobežojumu neattaisno nepieciešam?ba saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu, jo nav nor?d?ts ne uz vienu noteiktu nodok?u maks?jumu, kas atsv?rtu priekšroc?bas, ko rada atbr?vojums no pašvald?bas papildu nodok?a ien?kumiem, kas g?ti no nodok?u maks?t?ja dz?vesvietas valst? veiktajiem noguld?jumiem vai ieguld?jumiem. Turkl?t, lai gan nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u p?rbaužu efektivit?ti var pamatot viedokli, ka nodok?a iekas?šanu ien?kumu g?šanas viet? var veikt vien?gi valst? re?istr?ti starpnieki, tas nevar attaisnot to, ka attiec?b? uz pašvald?bas papildu nodokli attieksme pret ien?kumiem, kam ir piem?rojama š? iekas?šana, un ien?kumiem, kam t? nav piem?rojama, ir atš?ir?ga.

(sal. ar 31., 45.–48., 57., 59. un 62. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2010. gada 1. j?lij? (*)

Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Kapit?la br?va aprite – Tiešie nodok?i – Atš?ir?ga attieksme atkar?b? no ieguld?jumu vai noguld?jumu veikšanas vietas

Lieta C?233/09

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hof van beroep te Antwerpen* (Be??ija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 16. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2009. gada 26. j?nij?, tiesved?b?

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

pret

Belgische Staat.

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Levits (referents), M. Ileši?s [*M. Ileši?*], M. Safjans [*M. Safjan*] un M. Bergere [*M. Berger*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– Dž. Deikmans [G. Dijkman] un M. Deikmane-Lavaleije [M. Dijkman-Lavaleije] – paši savv?rd?,

– Be??ijas vald?bas v?rd? – Ž. K. Allo [J. C. Halleux], p?rst?vis,

– Eiropas Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. Lya] un V. Rols [W. Roels], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par EKL 56. panta 1. punkta interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp Dž. Deikmanu un M. Deikmani-Laveleiji un *Belgische Staat* (Be??ijas valsts) par Be??ijas nodok?u administr?cijas atteikumu vi?iem atmaks?t pašvald?bas papildu nodokli fizisk?m person?m (turpm?k tekst? – “pašvald?bas papildu nodoklis”), kas samaks?ts par 2004. un 2005. taks?cijas gadu proporcion?li fizisko personu ien?kuma nodoklim (turpm?k tekst? – “FPIN”), ar kuru apliek noteiktus ien?kumus no v?rtspap?riem par ieguld?jumiem vai noguld?jumiem, kas veikti N?derland?.

Atbilstoš?s valsts ties?bu normas

3 Saska?? ar 1992. gada ien?kuma nodok?u kodeksa (turpm?k tekst? – “1992. gada INK”) 261. pantu priekšnodokli par ien?kumiem no v?rtspap?riem maks? Be??ijas Karalistes iedz?vot?ji, sabiedr?bas rezidentes, visu veidu apvien?bas, iest?des, nodibin?jumi un organiz?cijas, k? ar? juridisk?s personas, kuras ir juridisko personu nodok?a par ien?kumiem no kapit?la un v?rtspap?riem maks?t?ji, k? ar? Be??ij? re?istr?ti starpnieki, kas jebk?d? status? iesaist?s ?rvalst?s g?tu ien?kumu no kapit?la un v?rtspap?riem maks?šan?, ja vien netiek pierd?ts, ka agr?ks starpnieks ir ietur?jis priekšnodokli.

4 Atbilstoši 1992. gada INK 313. pantam nodok?u maks?t?jiem, kam j?maks? FPIN, nav pien?kuma sav? ikgad?j? nodok?u deklar?cij? nor?d?t nedz ien?kumus no kapit?la un v?rtspap?riem, par ko ir samaks?ts priekšnodoklis par ien?kumiem no v?rtspap?riem, nedz ar? tos, kas ir atbr?voti no priekšnodok?a saska?? ar normat?viem un administrat?viem aktiem, iz?emot noteiktus ien?kumu veidus, uz kuriem pamata lieta neattiecas. Priekšnodoklis, kas j?maks? par š?diem nedeklar?tiem ien?kumiem, nevar nedz tikt atskait?ts no FPIN, nedz ar? atmaks?ts.

5 1992. gada INK 465. pant? ir paredz?ts, ka aglomer?cijas un pašvald?bas var noteikt FPIN papildu nodokli.

6 1992. gada INK 466. pant? noteikts:

“FPIN pašvald?bas papildu nodoklis [...] un aglomer?cijas papildu nodoklis tiek apr??in?ti no FPIN, kas tiek noteikts:

– pirms 157.–168. pant? un 175.–177. pant? paredz?to avansa maks?jumu un 134. pant? un 277.–296. pant? paredz?to priekšnodok?u, atbilstoš?s ?rvalst?s samaks?t? nodok?a proporcijas un nodok?u atlaižu atskait?šanas;

– pirms 157.–168. pant? paredz?to palielin?jumu un 175.–177. pant? paredz?t?s bonifik?cijas, k? ar? 444. pant? paredz?to nodok?a pieaugumu piem?rošanas.”

7 Saska?? ar 1992. gada INK 467. pantu FPIN papildu nodokli nosaka vai nu pašvald?ba, vai aglomer?cija Be??ijas Karalistes iedz?vot?jiem, kas maks? nodokli attiec?gaj? pašvald?b? vai pašvald?b?s, kuras ietilpst attiec?gaj? aglomer?cij?.

8 1992. gada INK 468. pant? paredz?ts:

“Papildu nodoklis visiem vienas aglomer?cijas vai pašvald?bas nodok?u maks?t?jiem tiek noteikts vienotas procentu likmes apm?r? no valstij maks?jam? nodok?a.

[..]”

Pamata lieta un prejudici?lais jaut?jums

9 Pras?t?ji pamata liet? ir Be??ijas rezidenti, kas FPIN deklar?cij? par 2004. taks?cijas gadu nor?d?ja ?rvalst?s, šaj? gad?jum? – N?derland?, g?tus ien?kumus no v?rtspap?riem, proti, noguld?jumu procentus EUR 33 780 apm?r? un dividendes EUR 90 030,52 apm?r?, no kuriem nebija ietur?ts priekšnodoklis.

10 Pazi?ojum? par maks?jamo nodokli par šo gadu šie procenti un dividendes tika aplikti atseviš?i ar attiec?g?m likm?m 15 % un 25 % apm?r?. Turkl?t š?di apr??in?tajam nodoklim tika pieskait?ts pašvald?bas papildu nodoklis, kas pašvald?b?, kur? atrad?s pras?t?ju dz?vesvieta, bija noteikts 8 % apm?r? no valstij maks?jam? nodok?a.

11 Pras?t?ji pamata liet? par šo pazi?ojumu par aplikšanu ar nodokli iesniedza s?dz?bu, iebilstot, pirmk?rt, pret 25 % nodok?a par dividend?m iekas?šanu, to pamatojot ar to, ka N?derlandes Karaliste jau bija iekas?jusi nodokli par šaj? valst? g?taj?m dividend?m, un, otrk?rt, pret pašvald?bas papildu nodok?a iekas?šanu.

12 Par 2005. taks?cijas gadu pras?t?ji pamata liet? iesniedza FPIN deklar?ciju, kur? tie tostarp nor?d?ja ?rvalst?s g?tus ien?kumus no v?rtspap?riem, proti, dividendes EUR 14 551,23 apm?r?, ko bija guvis Dž. Deikmans, un EUR 15 359,53, ko bija guvusi M. Deikmane?Laveleije, no kuriem nebija ietur?ts priekšnodoklis par ien?kumiem no v?rtspap?riem.

13 T? k? š?s summas pazi?ojum? par maks?jamo nodokli par šo taks?cijas gadu tika apliktas ar nodokli atseviš?i 25 % likmes apm?r? papildus atbilstošajam pašvald?bas papildu nodoklim, pras?t?ji pamata liet? par šo pazi?ojumu par maks?jamo nodokli iesniedza s?dz?bu, izvirzot t?dus pašus iebildumus k? pret 2004. gada pazi?ojumu par aplikšanu ar nodokli izvirz?tie.

14 T? k? vi?u s?dz?bas tika noraid?tas, pras?t?ji pamata liet? c?la pras?bu *Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen* (Antverpenes pirm?s instances tiesa), kas vi?u pras?bas noraid?ja.

15 Pras?t?ji pamata liet? l?dz *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes apel?cijas tiesu), pirmk?rt, lai par 2004. un 2005. taks?cijas gadu N?derland? samaks?tais priekšnodoklis par deklar?taj?m dividend?m tiktu atskait?ts no Be??ij? maks?jam? FPIN un lai *Belgische Staat* tiktu piespriests vi?iem atl?dzin?t par š?m dividend?m samaks?tos valsts nodok?us EUR 11 906 un EUR 3479 apm?r?. Otrk?rt, vi?i prasa, lai tiek atmaks?tas summas EUR 2206 un EUR 800 apm?r?, kas atbilst pašvald?bas papildu nodoklim.

16 *Hof van beroep te Antwerpen* nosprieda, ka pras?t?ju pamata pr?v? izvirz?tie pras?jumi par N?derland? samaks?t? priekšnodok?a atskait?šanu no Be??ij? maks?jam? nodok?a bija

nepamatoti.

17 Attiecībā uz pašvaldības papildu nodokli minētā tiesa konstatē, ka, ja nodokļu maksātāji saņem no rīcības ienākumus no vārtpapīriem, kas vēl nav tikuši aplikti ar priekšnodokli par ienākumiem no vārtpapīriem, tie nevar pamatoties uz 1992. gada INK 313. pantā paredzēto noteikumu par atbrīvošo priekšnodokli par ienākumiem no vārtpapīriem, un tiem ir pienākums šos ienākumus deklarēt. Ja šie ienākumi tiek deklarēti, atbilstoši 1992. gada INK 465. un 466. pantam pašvaldības papildu nodoklis ir maksājams vienmēr. Savukārt, ja nodokļu maksātāji saņem ienākumus no vārtpapīriem Beļijā, šie ienākumi tiek aplikti ar atbrīvošo priekšnodokli. Saskaņā ar atbrīvošo priekšnodokļa režīmu ienākumi no vārtpapīriem, par kuriem ieturēts nodoklis ienākuma gēšanas vietā, nav jādeklarē un tādējādi tie netiek aplikti ar šo nodokli. Vienīgā iespēja nodokļu maksātājiem izmantot 1992. gada INK 313. pantā paredzēto noteikumu un tādējādi izvairīties no pašvaldības papildu nodokļa maksāšanas par rīcības gētiem ienākumiem no vārtpapīriem ir šo ienākumu samaksu saņemt ar Beļijas starpnieka palīdzību, kurš ieturētu priekšnodokli par ienākumiem no vārtpapīriem.

18 Šādos apstākļos *Hof van beroep te Antwerpen* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai par EKL 56. panta 1. punkta pirmo daļu ir uzskatāms apstāklis, ka, lai izvairītos no pašvaldības papildu nodokļa, kas ir paredzēts [1992. gada INK] 465. pantā, Beļijas iedzīvotājiem, kuri rīcības, piemēram, Nīderlandē, veic ieguldījumus vai noguldījumus, ir pienākums iesaistīt Beļijas starpnieku, lai saņemtu ienākumu no vārtpapīriem samaksu, bet [Beļijas] iedzīvotāji, kuri veic ieguldījumus vai noguldījumus Beļijā, vienmēr var izmantot tiesības uz atbrīvošo priekšnodokļa par ienākumiem no vārtpapīriem režīmu, ko paredz [1992. gada INK] 313. pants, un tādējādi izvairīties no [1992. gada INK] 465. pantā paredzētā pašvaldības papildu nodokļa, jo priekšnodoklis par ienākumiem no vārtpapīriem jau ir ieturēts ienākumu gēšanas vietā?”

Par prejudiciālo jautājumu

19 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 56. pantam nav pretrunā tādi daļbvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem nodokļu maksātājiem, kas ir rezidenti šajā daļbvalstī un kas saņem procentus vai dividendes no citā daļbvalstī veiktiem noguldījumiem vai ieguldījumiem, ir jāmaksā pašvaldības papildu nodoklis, ja tie nav izvēlējušies, lai šie ienākumi no vārtpapīriem tiem tiktu izmaksāti ar to dzīvies daļbvalstī dibinātā starpnieka palīdzību, lai gan šāda paša veida ienākumus no viņu dzīvies daļbvalstī veiktiem ieguldījumiem tādēļ, ka par tiem tiek ieturēts nodoklis ienākumu gēšanas vietā, var nedeklarēt un tādēļ gadījumā tie netiek aplikti ar šo nodokli.

Par EK I-gumā garantēto pamattiesību ierobežojuma pastāvīšanu

20 Jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir daļbvalstu kompetencē, tām šīs kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. it īpaši 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts; 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 16. punkts, kā arī 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 *Komisija/Ilija*, Krājums, I-10983. lpp., 28. punkts).

21 Šajā sakarā uzreiz jāteic, ka Beļijas valdība uzskata, ka šī lieta ir jāpārbauda no EKL 49., nevis 56. panta viedokļa. Pēc šīs valdības domām, tā kā vienīgi Beļijas starpnieki var ieturēt atbrīvošo priekšnodokli, nodokļu maksātāja, kas ir rezidents Beļijā un kas nogulda vai iegulda kapitālu citā daļbvalstī, piekūve šī priekšnodokļa režīmam ir atkarīga no vietas, kur tas gēst

savus ienākumus no vārtspārņiem, nevis no vietas, kur tas ir ieguldījis kapitālu.

22 Tādējādi vispirms ir jānosaka, vai un cik lielā mērā tādēļ valsts tiesību akti kļūst pamata lietā apstrīdētie var ietekmēt pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvību apstrīdētā.

23 Jāatgādina, ka, pirmkārt, EKL 49. pants noteic atcelt jebkuru pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu – pat ja to vienādi piemēro valsts un citu dalībvalstu pakalpojumu sniedzējiem –, ja tas ir tāds, kas aizliedz, traucē vai padara darījumu mazāk pievilcīgus pakalpojumu sniedzējam, kurš reālistiski citā dalībvalstī, kur tas likumīgi sniedz līdzīgus pakalpojumus (skat. 2009. gada 8. septembra spriedumu lietā C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* un *Bwin International*, Krājums, I-7633. lpp., 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 49. pants ir paredzēts tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam pašam, bet arī minēto pakalpojumu saņēmējam (šajā ziņā skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Krājums, I-9461. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Otrkārt, kapitāla brīvības aprites ierobežojumi EKL 56. panta 1. punkta izpratnē ir tādēļ dalībvalsts paredzēti pasākumi, kuri tās rezidentus var atturēt ēmt aizņēmumus vai veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (skat. it īpaši 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 18. punkts, kā arī 2009. gada 11. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-155/08 un C-157/08 X un *Passenheim-van Schoot*, Krājums, I-5093. lpp., 33. punkts).

26 No iedibinātās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra no Līguma garantētajām brīvībām, ir jāņem vērā attiecīgā tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tādēļ tiesību akti kļūst pamata lietā piemērojamie nosaka atšķirīgu attieksmi gan atkarībā no nodokļu maksātāju rezidentu ienākumu no vārtspārņiem izcelsmes, gan atkarībā no pakalpojumu sniedzēja, kurš šos ienākumus izmaksā.

28 It īpaši, pirmkārt, kā konstatē iesniedzējtiesa, pamata lietā apstrīdētajā tiesiskajā regulējumā paredzēta atšķirīga attieksme pret Beļģijas rezidentu ienākumiem no vārtspārņiem no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem salīdzinājumā ar ienākumiem no Beļģijā veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem, jo pirmie ir jādeklarē un līdz ar to tiek aplikti ar papildu nodokli, proti, pašvaldības papildu nodokli, kamēr pēdējie no tiem ir atbrīvoti saskaņā ar atbrīvojošo priekšnodokļa režīmu.

29 Otrkārt, kā apgalvo Beļģijas valdība, Beļģijas rezidents, kurš ir veicis ieguldījumus vai noguldījumus citā dalībvalstī, var izvēlēties, lai ar šiem ieguldījumiem vai noguldījumiem saistītie ienākumi no vārtspārņiem tam tiktu izmaksāti ar Beļģijā reālistiskā starpnieka palīdzību, un šajā gadījumā šiem ienākumiem var tikt piemērots atbrīvojošais priekšnodokļa režīms un tādējādi tie netiek aplikti ar pašvaldības papildu nodokli. Ienākumu no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem samaksa ir pakalpojumu sniegšana EKL 49. panta izpratnē.

30 Šāds tiesiskais regulējums tādējādi var ietekmēt gan kapitāla brīvību apstrīdētā, gan pakalpojumu sniegšanas brīvības īstenošanu.

31 Tādējādi tas, ka dalībvalsts paredz atšķirīgu attieksmi atkarībā no kapitāla ieguldīšanas

vietas, šīs dalībvalsts rezidentu attur ieguldīt vai noguldīt kapitālu citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības un ierobežojusi ietekmē ar citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības, tām radot šķērslī kapitāla piesaistīšanai pirmajā dalībvalstī (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 166. punkts, un 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-436/06 *Grønfeldt*, Krājums, I-12357. lpp., 14. punkts).

32 Tāpat, tāt kā vienīgi Beļģijā dibināti starpnieki var ieturēt atbrīvojāšo priekšnodokli, tādēļ valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā piemērojamais attiecīgajā dalībvalstī reģistrētiem starpniekiem rada izdevīgu situāciju tādā pakalpojumu sniegšanai, kas saistīti ar ienākumu no citās dalībvalstīs veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem samaksu, salīdzinājumā ar šajā citās dalībvalstīs reģistrētiem starpniekiem, un tādējādi padara šo pārdājo pakalpojumu mazāk pievilcīgus.

33 Tomēr no judikatūras izriet, ka Tiesa attiecīgo pasākumu principā izskata tikai attiecībā pret vienu no šīm pamatbrīvībām, ja izrādās, ka pamata lietas apstākļos viena no tām ir pilnībā sekundāra salīdzinājumā ar otru un var tai tikt piesaistīta (2006. gada 3. oktobra spriedums lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 34. punkts; pāc analoģijas skat. arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 37. punkts).

34 Šajā gadījumā pamata lieta attiecas uz pašvaldības papildu nodokļa uzlikšanu ienākumiem no citā dalībvalstī veiktiem noguldījumiem un ieguldījumiem un tādējādi attiecas uz sekām, kādas nodokļu maksātājam rezidentam rada kapitāla brīvas aprites īstenošana.

35 Tādējādi tieši šīs brīvības īstenošana nodokļu maksātājam rezidentam rada nepieciešamību izvēlēties starpnieku ienākumu no attiecīgajiem ieguldījumiem un noguldījumiem samaksai. Šo starpnieka izvēli un lēmumu ar to ar pakalpojumu sniegšanas brīvību saistītie aspekti šādos apstākļos tādējādi ir sekundāri salīdzinājumā ar kapitāla brīvas aprites aspektiem.

36 Tādējādi, ņemot vērā šo sprieduma 31. punktā minētos apsvērumus, jāuzskata, ka tādēļ valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā piemērojamais ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar EKL 56. pantu.

37 Šo secinājumu neliek apšaubīt Beļģijas valdības argumenti, ar ko tāt, pirmkārt, mēģinā mazināt no pamata lietā apstrīdētā valsts tiesiskā regulējuma izrietošās atšķirīgās attieksmes sekas un, otrkārt, apgalvo, ka attiecībā uz atbrīvojāšo priekšnodokļa par ienākumiem no vārtpapīriem režīmu nodokļu maksātājs, kurš ieguldījums veic Beļģijā, atrodas situācijā, kas ir atšķirīga no tādā nodokļu maksātāja situācijas, kurš ieguldījums veic citā dalībvalstī.

38 Par pirmo punktu vispirms jānorāda, ka attiecībā uz attieksmi pret procentiem un dividendēm, par kuru ir runa pamata lietā, nav nozīmes tam, ka noteikti cita veida ienākumi no vārtpapīriem netiek aplikti ar atbrīvojāšo priekšnodokli par ienākumiem no vārtpapīriem, pat ja tie tiek izmaksāti Beļģijā un tādējādi vienmēr tiek aplikti ar pašvaldības papildu nodokli, jo šāda pašā rakstura procenti un dividendes, kas izmaksāti Beļģijā, ir pakāuti priekšnodokļa par ienākumiem no vārtpapīriem režīmam.

39 Be??ijas vald?ba turkl?t apgalvo, ka atš?ir?g?s attieksmes sekas neesot katr? zi?? nelabv?l?gas no citas dal?bvalsts n?kušu ien?kumu no v?rtspap?riem sa??m?jiem, jo nodok?a samaksa ar atbr?vojoš? priekšnodok?a par ien?kumiem no v?rtspap?riem starpniec?bu nodok?u maks?t?jam rada neizdev?gu situ?ciju attiec?b? uz naudas pl?smu, jo tas nekav?joties zaud? š? nodok?a summu, kam?r nodok?a samaksas parast?s FPIN iekas?šanas ietvaros gad?jum? tas šo naudas summu var patur?t vid?ji divus gadus un l?dz ar to no t?s g?t ien?kumus.

40 Šaj? sakar? j?nor?da – tas, ka dal?bvalsts ien?kumus no v?rtspap?riem par cit? dal?bvalst? veiktiem noguld?jumiem un ieguld?jumiem apliek ar papildu nodok?iem sal?dzin?jum? ar pirmaj? dal?bvalst? veiktiem noguld?jumiem un ieguld?jumiem, pats par sevi ir nelabv?l?gs nodok?u rež?ms, kas ir pretrun? kapit?la br?vai apritei.

41 Saska?? ar judikat?ru pamatbr?v?bai pret?js nelabv?l?gs nodok?u rež?ms nevar tikt uzskat?ts par sader?gu ar Savien?bas ties?b?m t?p?c, ka ir citas priekšroc?bas, pie?emot, ka š?das priekšroc?bas past?v (šaj? zi?? skat. 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen, Recueil*, l?4071. lpp., 61. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Amurta*, 75. punkts).

42 Turkl?t patniec?ga apm?ra vai mazas noz?mes ierobežojums pamatbr?v?bai ir aizliegts ar L?gumu (šaj? zi?? skat. 2000. gada 15. febru?ra spriedumu liet? C?34/98 Komisija/Francija, *Recueil*, l?995. lpp., 49. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C?9/02 *de Lasteyrie du Saillant, Recueil*, l?2409. lpp., 43. punkts, k? ar? 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C?170/05 *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, Kr?jums, l?11949. lpp., 50. punkts).

43 Be??ijas vald?ba t?d?j?di nevar lietder?gi apgalvot, ka tas, ka no noguld?jumiem cit? dal?bvalst? g?tie ien?kumi tiek aplikti ar pašvald?bas papildu nodokli, var tikt kompens?ts ar naudas pl?smas priekšroc?b?m, kas ir šos ien?kumus sa?emošajam nodok?u maks?t?jam rezidentam atš?ir?b? no nodok?u maks?t?ja rezidenta ien?kumiem no sav? dz?vesvietas dal?bvalst? veiktajiem noguld?jumiem, par kuriem tiek ietur?ts priekšnodoklis par ien?kumiem no v?rtspap?riem.

44 Attiec?b? uz otro punktu Be??ijas vald?ba apgalvo, ka t?da nodok?u maks?t?ja situ?cija, kurš ir veicis noguld?jumus vai ieguld?jumus Be??ij?, atš?iras no t?da nodok?u maks?t?ja situ?cijas, kurš ir veicis noguld?jumus vai ieguld?jumus cit? dal?bvalst?. Šaj? p?d?j? gad?jum? atbr?vojoš? priekšnodok?a par ien?kumiem no v?rtspap?riem p?rvald?šana un iekas?šana nevar?tu tikt uztic?ta ien?kumu no v?rtspap?riem maks?t?jam nerezidentam, neradot risku, ka var?tu rasties piedzi?as gr?t?bas š? priekšnodok?a nepietiekamas iekas?šanas gad?jum?. 2008. gada 22. decembra spriedum? liet? C?282/07 *Truck Center* (Kr?jums, l?10767. lpp.) Tiesa esot netieši atzinusi, ka š?d?m gr?t?b?m starptautiskie pal?dz?bas un piedzi?as instrumenti nenodrošina apmierinošu risin?jumu un ka ?rvalst?s re?istr?ti nodok?u maks?t?ji attiec?b? uz nodok?a piedzi?u atrodas situ?cij?, kas atš?iras no nodok?u maks?t?ju rezidentu situ?cijas.

45 Šaj? sakar? pietiek nor?d?t, ka t?da valsts tiesisk? regul?juma k? pamata liet? piem?rojamais ietvaros nodok?u maks?t?jam rezidentam, kurš ir guvis ien?kumus no cit? dal?bvalst? veiktiem ieguld?jumiem vai noguld?jumiem, ir t?pat j?maks? nodoklis par šiem ien?kumiem sav? dz?vesvietas dal?bvalst? k? nodok?u maks?t?jam rezidentam, kurš ir guvis ien?kumus no ieguld?jumiem vai noguld?jumiem šaj? p?d?j? dal?bvalst?.

46 T?d?j?di š?dos apst?k?os tieši tas, ka šiem ien?kumiem tiek piem?rotas atš?ir?gas aplikšanas ar nodok?iem tehnikas, ir pamat? atš?ir?gajai attieksmei, kuras rezult?t? vien?gi ien?kumi no cit? dal?bvalst? veiktiem ieguld?jumiem vai noguld?jumiem noteikti tiek aplikti ar pašvald?bas papildu nodokli, bet neatspogu?o attiec?go nodok?u maks?t?ju atš?ir?go situ?ciju

attiecībā uz šo nodokli.

47 Attiecībā uz to nodokli kā pamata lietā apstrīdtais, ko aglomerācijas un pašvaldības noteikušas visiem vienas aglomerācijas vai pašvaldības nodokļu maksātājiem un kura būtībā veido fizisko personu ienākuma nodoklis, nodokļu maksātājs rezidents, kurš gūst ienākumus no citā valstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem, neatrodas situācijā, kas objektīvi atširtos no tāda nodokļu maksātāja rezidenta situācijas, kurš gūst ienākumus no dzīvesvietas valstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem.

48 Šādos apstākļos jāsecina, ka tas, ka valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā piemērojams ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pamatojumu

49 Kā izriet no iedibinātās judikatūras, valsts pasākumi, kas ierobežo kapitāla brīvu apriti, var būt pamatoti ar EKL 58. pantā minētajiem iemesliem vai primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, ar nosacījumu, ka tie ir piemēroti izvērzt mērķa īstenošanai un nepārsniedz mērķa sasniegšanai nepieciešamo (šajā ziņā skat. 2007. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-112/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-8995. lpp., 72. un 73. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

50 Pēc Beļģijas valdības domā, pamata lietā apstrīdēto tiesisko regulējumu pamato ar Beļģijas nodokļu režīma saskaņotību un nepatībam saistīti iemesli, kā arī nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaudes efektivitāti.

51 Tādējādi Beļģijā reģistrētajiem starpniekiem piešķirtais monopols attiecībā uz *ad hoc* deklarāciju par ieturšanu un priekšnodokļa par ienākumiem no vārtpapīriem samaksāšanu esot Beļģijas nodokļu režīma neatņemama daļa un nodokļu maksātājiem vienkāršs un valstij lēts nodokļa iekasēšanas veids, jo starpnieki, kas ir šā priekšnodokļa maksātāji, uzemas ar to iekasēšanu un samaksāšanu saistīto administratīvo nastu.

52 Centralizējot pārvalsts gūtu ienākumu no vārtpapīriem nodokļu savākšanu Beļģijas starpnieku rokās, Beļģijas nodokļu režīms racionalizējot pārbaudes pasākumus, tos piemērojot tikai dažiem simtiem iesaistīto personu, kas, ņemot vērā visaptveroši pārbaudzēt katra starpnieka, kas ir priekšnodokļa par ienākumiem no vārtpapīriem maksātājs, finanšu plūsmu, nodrošina nodokļu pārbaudes efektivitāti. Ņemot vērā nodokļu maksātāju, fiziskai personai, kas ir Beļģijas rezidents, ieturēt priekšnodokli, kas jāmaksā par to pašā pārvalsts gūtajiem ienākumiem no vārtpapīriem, šo plūsmu pārbaudzšana tiktu padarīta gandrīz neiespējama, jo tas būtu jāanalizē, izmantojot miljonu personu deklarācijas par priekšnodokli par ienākumiem no vārtpapīriem.

53 Tāpat arī, ņemot vērā ienākumu no vārtpapīriem maksātājiem vai citā valstī dibinātiem finanšu starpniekiem iekasēt atbilstošu priekšnodokli par ienākumiem no vārtpapīriem Beļģijas rezidentu vārdā, netiktu nodrošināta Beļģijas nodokļu administrācijas nodokļu pārbaudes efektivitāte, jo starptautiskie palīdzības un piedziņas instrumenti nodokļu jomā nevar pilnībā nodrošināt nodokļu pārbaudes efektivitāti attiecībā uz citās valstīs reģistrētiem uzņēmumiem.

54 Attiecībā uz šādi minēto pamatojumu jātīrīna, pirmkārt, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līguma garantēto pamatbrīvību stenošanas ierobežošanu (1992. gada 28. janvāra spriedums liet. C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums liet. C-319/02 *Manninen, Krājums*, I-7477. lpp., 42. punkts, un 2008. gada 27. novembra spriedums liet. C-418/07 *Papillon, Krājums*, I-8947. lpp., 43. punkts).

55 Lai arguments ar šādu pamatojumu tiktu atbalstīts, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasjot noteiktus nodokļu maksājumus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgās tiesiskās regulējuma mērķi (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Papillon*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Kā jau nospriests šā sprieduma 46. punktā, tādā atšķirīgā attieksmē kā pamata lietā apstrīdētā neaprobežojas ar dažādu aplikšanas ar nodokļu tehniku piemērošanu atkarībā no tā, vai attiecīgā ienākumi ir gūti no citā daļēbvalstī vai dzīvesvietas daļēbvalstī veiktajiem noguldījumiem vai ieguldījumiem. Šo dažādo aplikšanas ar nodokļu tehniku rezultātā ienākumi no vērtpapīriem par noguldījumiem vai ieguldījumiem, kas veikti citā daļēbvalstī, par kuriem netiek ieturēti priekšnodoklis par ienākumiem no vērtpapīriem, tiek papildus aplikti ar nodokļu pašvaldības papildu nodokļa formā, savukārt ienākumi no noguldījumiem vai ieguldījumiem, kas veikti Beļģijā, no tā var tikt atbrīvoti tādē, ka tie nav jādeklarē, ja par tiem ir ieturēti priekšnodoklis par ienākumiem no vērtpapīriem.

57 Beļģijas valdība tomēr nav norādījusi nevienam noteiktu nodokļu maksājumu, kas atsvērtu šā atbrīvojuma radītās priekšrocības.

58 Vēl Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti ir primārs vispārējais interešu apsvērums, kas var pamatot Līguma garantēto pamatbrīvību stenošanas ierobežošanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajā lietā X un *Passenheim-van Schoot*, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Tomēr, lai gan nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti var pamatot Beļģijas valdības viedokli, ka atbrīvojošā priekšnodokļa par ienākumiem no vērtpapīriem iekasēšanu var veikt vienīgi Beļģijā reģistrēti starpnieki, tas nevar attaisnot to, ka attiecībā uz pašvaldības papildu nodokli attieksme pret ienākumiem, kam ir piemērojams šis priekšnodoklis, un ienākumiem, kam tas nav piemērojams, ir atšķirīga.

60 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka praktiskas grūtības vien nevar attaisnot Līguma paredzēto brīvības stenošanas ierobežojumu (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Papillon*, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Tādējādi jāatzīst, ka Beļģijas valdības izvirzītie apsvērumi nevar pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas izriet no tāda valsts tiesiskās regulējuma kā pamata brīvības piemērojamais.

62 Ēmot vērē iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka EKL 56. pants nepieļauj tādus daļēbvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem šīs daļēbvalsts nodokļu maksātājiem, kas ir rezidenti šajā daļēbvalstī un kas saņem procentus vai dividendes no citā daļēbvalstī veiktiem noguldījumiem vai ieguldījumiem, ir jāmaksā pašvaldības papildu nodoklis, ja tie nav izvēlējušies, lai šie ienākumi no vērtpapīriem tiktu izmaksāti ar to dzīvesvietas daļēbvalstī reģistrēta starpnieka palīdzību, lai gan šāda paša veida ienākumus no to dzīvesvietas daļēbvalstī veiktiem noguldījumiem vai ieguldījumiem tādē, ka par tiem tiek ieturēti nodoklis

ien?kumu g?šanas viet?, var nedeklar?t un t?d? gad?jum? tie netiek aplikti ar šo nodokli.

Par ties?šan?s izdevumiem

63 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

EKL 56. pants nepie?auj t?dus dal?bvalsts ties?bu aktus, saska?? ar kuriem nodok?u maks?t?jiem, kas ir rezidenti šaj? dal?bvalst? un kas sa?em procentus vai dividendes no cit? dal?bvalst? veiktiem noguld?jumiem vai ieguld?jumiem, ir j?maks? pašvald?bas papildu nodoklis, ja tie nav izv?l?jušies, lai šie ien?kumi no v?rtspap?riem tiem tiktu izmaks?ti ar to dz?vesvietas dal?bvalst? re?istr?ta starpnieka pal?dz?bu, lai gan š?da paša veida ien?kumus no to dz?vesvietas dal?bvalst? veiktiem noguld?jumiem vai ieguld?jumiem t?d??, ka par tiem tiek ietur?ts nodoklis ien?kumu g?šanas viet?, var nedeklar?t un t?d? gad?jum? tie netiek aplikti ar šo nodokli.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.