



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. birželio 6 d. \*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — SESV 56 ir 63 straipsniai — EEE susitarimo 36 ir 40 straipsniai — Mokesčių teisės nuostatos — Bankų rezidentų mokamų palūkanų atleidimas nuo mokesčio, bet neatleidimas užsienyje įsisteigusių bankų mokamų palūkanų“

Byloje C-383/10

dėl 2010 m. liepos 30 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

**Europos Komisija**, atstovaujama R. Lyal ir F. Dintilhac, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

**Belgijos Karalystę**, atstovaujamą J.-C. Halleux ir M. Jacobs,

atsakovę,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kuri sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Borg Barthet, teisėjai J.-J. Kasel ir M. Berger (pranešėja),

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

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

priima šį

### Sprendimą

- 1 Savo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad nustačiusi ir palikusi galioti diskriminacinę tvarką, pagal kurią apmokestinamos bankų nerezidentų mokamos palūkanos, o atleidimas nuo mokesčio taikomas tik Belgijos bankų mokamoms palūkanoms, Belgijos Karalystė

\* Proceso kalba: prancūzų.

neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 56 bei 63 straipsnius ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 5 t., p. 3, toliau – EEE susitarimas) 36 bei 40 straipsnius.

### Nacionalinė teisė

- 2 Pajamų mokesčių kodekso (*Code des impôts sur les revenus*, toliau - CIR 92) 21 straipsnio 5 punkto redakcijoje, galiojusioje 2010 mokestiniais metais (2009 m. pajamoms), numatyta:

„Pajamos iš kapitalo ir kilnojamojo turto neapima:

<...>

- 5) pirmosios 1730 [eurų] pajamų dalies (bazinė suma 1250 [eurų]) per metus, susijusios su taupomaisiais indėliais, kuriuos, nesant sutartimi numatyto termino ar išankstinio įspėjimo, gauna Belgijoje įsisteigusios kredito įstaigos, kurių veiklą reglamentuoja 1993 m. kovo 22 d. įstatymas dėl kredito įstaigų statuso ir kontrolės (*Loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit*), laikantis šių sąlygų:
- indėliai, be kita ko, turi atitikti Karaliaus, atsižvelgiant į *Commission bancaire, financière et des assurances* (Bankų, finansų ir draudimo komisija) <...> nuomonę, nustatytus kriterijus dėl valiutos, kuria jie išreiškiami, atsiėmimo ir pasiėmimo sąlygų ir tvarkos, atlyginimo už juos apskaičiavimo struktūros, lygio ir tvarkos,
  - taikant šią nuostatą išankstinio įspėjimo terminais nelaikomi terminai, kurie yra paprasta atsargumo priemonė, kuria indėlininkas pasilieka teisę pasinaudoti.“
- 3 CIR 92 313 straipsnyje numatytas nuo deklaravimo prievolės atleidžiančio mokesčio prie šaltinio principas:
- „Fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinami mokesčių mokėtojai savo metinėje šio mokesčio deklaracijoje neprivalo nurodyti pajamų iš kapitalo ir kilnojamojo turto <...>, nuo kurių buvo išskaičiuotas pajamų mokestis prie šaltinio <...>“.
- 4 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekretu dėl 1992 m. pajamų mokesčio kodekso įgyvendinimo, iš dalies pakeistame 2008 m. gruodžio 7 d. Karaliaus dekretu (*Moniteur belge*, 2008 m. gruodžio 22 d., p. 67513), yra nustatyti kriterijai, kuriuos turi atitikti CIR 1992 21 straipsnio 5 punkte minimi indėliai, kad jiems būtų galima taikyti šį straipsnį.

### Ikiteisminė procedūra

- 5 2006 m. spalio 19 d. laišku Komisija priminė Belgijos valdžios institucijoms iš EB 49 bei 56 straipsnių (dabar – SESV 56 ir 63 straipsniai) ir EEE susitarimo 36 bei 40 straipsnių kylančias pareigas ir būtinybę jų laikytis.
- 6 2007 m. vasario 27 d. laišku Belgijos valdžios institucijos atsakė į šį oficialų pranešimą ir pažymėjo, kad Komisijos argumentai dėl SESV 63 straipsnio paremti nepagrįsta prielaida, o argumentai dėl SESV 56 straipsnio – neatsižvelgimu į ginčijama priemonę siekiamą tikslą, nes jei ši priemonė būtų taikoma ir užsienio bankuose laikomiems indėliams, tai lemtų taikymo prieštaravimus, nelygu valstybė narė arba valstybė, kuriai taikoma 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48EB dėl palūkanų,

gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369), kur laikomas taupomasis indėlis, be to, tokie prieštaravimai būtų žalingi suinteresuotiems mokesčių mokėtojams.

- 7 2009 m. birželio 26 d. Belgijos valdžios institucijoms skirtoje pagrįstoje nuomonėje Komisija Belgijos Karalystę kaltino tuo, kad nustačiusi ir palikusi galioti diskriminacinę tvarką, pagal kurią apmokestinamos bankų nerezidentų mokamos palūkanos, o atleidimas nuo mokesčio taikomas tik Belgijos bankų mokamoms palūkanoms, ši valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 56 bei 63 straipsnius ir 1992 m. gegužės 2 d. EEE susitarimo 36 bei 40 straipsnius. Šioje nuomonėje buvo nustatytas dviejų mėnesių terminas šią tvarką suderinti su ESV sutarties ir EEE susitarimo nuostatomis.
- 8 2009 m. rugsėjo 28 d. laišku Belgijos valdžios institucijos atsakė į pagrįstą nuomonę ir, be kita ko, teigė, jog ginčijamą priemonę pateisina būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir apsaugoti smulkius indėlius.
- 9 Komisijos šis atsakymas netenkino ir 2010 m. liepos 26 d. ji pareiškė šį ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo.

## Dėl ieškinio

### *Šalių argumentai*

- 10 Pirmiausia Komisija savo ieškinyje pabrėžia, kad tiesioginių mokesčių reguliavimas nepriklauso išimtinai valstybių narių kompetencijai, bet implicitiškai ir neišvengiamai yra įtrauktas į SESV 4 straipsnio 2 dalies a punkte minimą su vidaus rinka susijusią kompetenciją, laikytiną pasidalinamąja Europos Sąjungos ir valstybių narių kompetencija. Tokį aiškinimą patvirtina Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią tiesioginių mokesčių reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, kurią įgyvendinti jos privalo laikydamosi Sąjungos teisės. Tokie nuomonei pagrįsti Komisija nurodo 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimą *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051, 21 punktas).
- 11 Nagrinėdama klausimą, ar šios nacionalinės teisės nuostatos patenka į SESV 56 straipsnio ar 63 straipsnio taikymo sritį, Komisija, remdamasi 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz* (C-452/04, Rink. p. I-9521) 43 punktu, mano, kad atsižvelgiant į šių nuostatų poveikį, inkriminuojamas įsipareigojimų neįvykdymas turi būti nagrinėjamas laisvo paslaugų teikimo ir laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu.
- 12 Visų pirma priminusi SESV 56 ir paskesnių straipsnių *ratione personae* taikymo sritį dėl laisvo paslaugų judėjimo, Komisija tvirtina, kad nagrinėjamos Belgijos teisės nuostatos prieštarauja šioms nuostatoms, nes jos atgraso Belgijos rezidentus nuo naudojimosi kitose Sąjungos valstybėse narėse ir prie EEE susitarimo prisijungusiose valstybėse esančių bankų paslaugomis tvarkant taupomąsias sąskaitas. Komisija pažymi, kad jų mokamos palūkanos niekada negali būti atleidžiamos nuo mokesčio vien dėl to, kad mokėjamą atliekantis bankas nėra įsteigtas Belgijoje, nors jis yra pasirengęs įvykdyti visas kitas nagrinėjamoje Belgijos teisėje nuostatoje nustatytas sąlygas.
- 13 Dėl argumento, kad nėra jokio finansų sektoriaus ir konkrečiai užsienyje įsisteigusių kredito įstaigų skundo šiuo klausimu, Komisija mano, kad jis yra nereikšmingas, nes ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo yra objektyvus pobūdžio ir norint jį pareikšti nereikia jokio skundo. Be to, ji pabrėžia, kad laisvas paslaugų judėjimas suteikia ne tik teisę teikti paslaugas, bet ir teisę jas gauti, ir teigia, kad nagrinėjama priemonė atgraso ne tik užsienyje įsisteigusius bankus nuo paslaugų teikimo Belgijos rezidentams, bet ir pastaruosius nuo tokių bankų paslaugų, todėl ši priemonė riboja šią pagrindinę laisvę.

- 14 Be to, Komisija mano, kad šio ribojimo negali pateisinti jokie Belgijos Karalystės argumentai ir kad jis bet kuriuo atveju pažeidžia proporcingumo principą.
- 15 Pirmiausia dėl šio ribojimo pateisinimo privalomuoju bendrojo intereso reikalavimu – būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą - Komisija sutinka, kad tam tikrais atvejais gali būti labai sunku vykdyti kontrolę ir kad iš principo poreikis užkirsti kelią mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimams gali pateisinti judėjimo laisvės apribojimus. Šiuo atžvilgiu remdamasi savo 2007 m. gruodžio 10 d. komunikatu Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje“ (COM (2007) 785 galutinis) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimu *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, Rink. p. I-11779, 37 punktas) Komisija teigia, kad nors atsisakant atleisti nuo mokesčio užsienio bankų mokamas palūkanas Belgijos teise siekiama užkirsti kelią sukčiavimui, tačiau ja taip pat trukdomas teisėtas laisvas paslaugų teikimas. Todėl ši priemonė akivaizdžiai viršija tai, kas yra būtina, norint pasiekti jos tikslą. Be to, Komisija pažymi, kad tai, jog Belgijos Karalystė jau dalyvauja Direktyva 2003/48 numatytoje keitimosi informacija sistemoje, kaip tik leidžia labai sumažinti sukčiavimo riziką.
- 16 Antra, dėl pateisinimo, grindžiamo socialiniu ir ekonominiu nagrinėjamos priemonės pobūdžiu dėl to, kad ji skatina „mažųjų mokesčių mokėtojų“ taupymą atsargai, Komisija mano, kad Belgijoje neįsisteigusių bankų mokamų palūkanų atleidimas nuo mokesčio neprieštarauja šiam tikslui ir kad, priešingai, pasinaudoję tokia priemone mokesčių mokėtojai gali pasirinkti iš daugiau taupymo produktų ir tai juos skatina dar daugiau taupyti.
- 17 Be to, Komisija mano, kad Belgijos Karalystės argumentas, kad mažai tikėtina, jog mokesčių mokėtojų grupę, kuriai taikoma nagrinėjama nacionalinė priemonė, domintų galimybė savo santaupas padėti į užsienio bankus ir kad užsienio kredito įstaigos nori patraukti tokius klientus, yra paprasta spekuliacija ir jis negali pateisinti pagrindinės laisvės ribojimo.
- 18 Trečia, dėl pateisinimo, grindžiamo vartotojų apsaugos skirtumais banko nemokumo atveju, kuriuos iliustruoja, pavyzdžiui, sunki Belgijos indėlininkų, kurie buvo Islandijos banko filialo Liuksemburge klientai, padėtis, Komisija tvirtina, kad, viena vertus, indėlininkų garantijos ir apsauga banko nemokumo atveju buvo suderintos, be kita ko, 1994 m. gegužės 30 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 94/19/EB dėl indėlių garantijų sistemų (OL L 135, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 2 t., p. 252), kurioje numatytas garantijų lygis buvo padidintas 2009 m. kovo 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/14/EB (OL L 68, p. 3). Kita vertus, Belgijos valdžios institucijos nepatiksino tariamai besiskiriančio apsaugos lygio pobūdžio ir turinio. Bet kuriuo atveju, pasak Komisijos, nacionalinė teisė neturi daryti įtakos vartotojams ir sudaryti blogesnių sąlygų ne Belgijoje įsisteigusių bankų finansiniams instrumentams.
- 19 Ketvirta, dėl argumento, kad Belgijos indėlininkai nėra tinkamai informuojami, nes ne Belgijos teritorijoje įsisteigę bankai nebūtinai vartoja vieną iš Belgijoje vartojamų kalbų, Komisija tvirtina, kad tik pats vartotojas turi nuspręsti, kokia kalba jis gali gauti informaciją dėl taupomosios sąskaitos atidarymo. Šiuo klausimu Komisija pabrėžia, kad Belgijos Karalystėje yra trys valstybinės kalbos, kurios taip pat vartojamos kaimyninėse valstybėse narėse.
- 20 Visų antra, priminusi, kad rezidentų užsienio finansų institucijose atliekamos einamųjų ir depozitinių sąskaitų operacijos yra nurodytos prie 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EB dėl [SESV 63] straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) pridėtos nomenklatūros VI.B punkte ir kad jas apima kapitalo judėjimo sąvoka, dėl laisvo kapitalo judėjimo Komisija tvirtina, kad nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos kapitalo perkėlimą iš vienos valstybės į kitą padaro mažiau patrauklų, nes atgraso Belgijos rezidentus nuo minties laikyti taupomuosius indėlius ne Belgijoje įsisteigusiųose bankuose arba savo santaupas tokiose bankinėse institucijose. Todėl tokia priemonė riboja laisvą kapitalo judėjimą, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį.

- 21 Maža to, Komisija mano, kad visi Belgijos Karalystės nurodyti pateisinimai yra netinkami.
- 22 Pasak Komisijos, pirmiausia šio ribojimo negali pateisinti SESV 65 straipsnyje nurodyti motyvai, nes Belgijos rezidentų, kurie gauna ir deklaruoja palūkanas, gaunamas už Belgijoje ar ne Belgijoje įsisteigusiuose bankuose turimus taupomuosius indėlius, situacijos yra objektyviai panašios. Vadinasi, skirtingas jų vertinimas pagal šį straipsnį laikytinas savavališka diskriminacija.
- 23 Be to, dėl Belgijos Karalystės argumento dėl rizikos, kad dalis ne Belgijoje įsisteigusių bankų, turinčių šioje valstybėje narėje reziduojančių klientų, nebus linkę siūlyti finansinį produktą, atitinkantį nacionalinės teisės nustatytas sąlygas ir tai lems Belgijos rezidentų, turinčių indėlių ne Belgijoje, diskriminavimą, nelygu, ar jų bankas nuspręs laikytis Belgijos teisės, Komisija mano, kad tokią galimą diskriminaciją lemia ne atitinkama teisė, bet ūkio subjektų pasirinkimas. Todėl patys Belgijos rezidentai turi nuspręsti, ar rinktis banką, kuris jiems siūlo finansinį produktą, atitinkantį Belgijos atleidimo nuo mokesčio sistemą.
- 24 Dėl galimo ne Belgijoje įsisteigusio banko, kuris nesilaikytų Belgijos teisės nustatytų sąlygų, kad galėtų pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio, pareigų nevykdymo Komisija tvirtina, kad Belgijos valdžios institucijos galėtų padaryti išvadas ir, pavyzdžiui, nebeleisti jam taikyti tokio atleidimo.
- 25 Galiausiai dėl Belgijos Karalystės argumento, kad nagrinėjamai teisės nuostatai taikoma SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtis, nes Belgijos taupomųjų indėlių atleidimo nuo mokesčio sistema galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., nepertraukiamai egzistavo Belgijos teisinėje sistemoje ir nuo to laiko nebuvo reikšmingai pakeista, Komisija tvirtina, kad nekėlė klausimo dėl nagrinėjamos teisės nuostatos, kiek tai susiję su trečiosiose šalyse įsisteigusiais bankais, išskyrus bankus, įsisteigusius vienoje iš Europos ekonominės erdvės šalių, kurios yra Europos laisvos prekybos asociacijos narės, tačiau kurioms taikomas EEE susitarimo 40 straipsnis.
- 26 Belgijos Karalystė remiasi 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimu A, C-101/05 (Rink. p. I-11531, 48 ir 49 punktai) ir pabrėžia, kad SESV 64 straipsnio 1 dalis leidžia trečiųjų šalių atžvilgiu išlaikyti 1993 m. gruodžio 31 d. egzistavusius kapitalo judėjimo apribojimus. Tuo metu egzistavusi Belgijos taupomųjų indėlių atleidimo nuo mokesčio sistema buvo nepertraukiamai išlaikyta nacionalinėje teisinėje sistemoje ir nuo to laiko nebuvo padaryta jokių esminių jos pakeitimų.
- 27 Kiek tai susiję su laisvu kapitalo judėjimu, Belgijos Karalystė remiasi SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu ir nesutinka su tuo, kad nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio atveju Belgijos mokesčių mokėtojų, kurie investuoja kapitalą į taupomąjį indėlį, situacija yra tokia pati vietos, kur yra investuotas jų kapitalas, atžvilgiu, nepaisant to, ar jų indėlis yra Belgijoje, ar užsienio valstybėje.
- 28 Šiuo klausimu ši valstybė narė pažymi, kad asmenų, kurie Belgijoje turi taupomąjį indėlį, atveju nacionalinis atleidimas nuo mokesčio atliekamas prie šaltinio, Belgijos finansų institucijų lygiu. Pavyzdžiui, kiek tai susiję su 2010 finansiniais metais, pirmoji pajamų iš taupomojo indėlio dalis, atitinkanti 1 730 eurų sumą, nebuvo apmokestinama mokesčiu prie šaltinio. Ši pirmoji dalis iš tikrųjų nebuvo laikoma pajamomis iš kapitalo ar kilnojamąjo turto ir ji neturėjo būti nurodyta metinėje mokesčių deklaracijoje. Tačiau šią sumą viršijanti pajamų iš taupomojo indėlio dalis buvo apmokestinama mokesčiu prie šaltinio, bet ir jos nereikėjo nurodyti metinėje mokesčių deklaracijoje. Būtent dėl ši mokesčio prie šaltinio sistema vadinama „atleidžiančia“ nuo deklaravimo prievolės („libératoire“). Todėl, pasak Belgijos Karalystės, nacionalinis mokesčių administratorius iš principo nežino apie taupomųjų indėlių egzistavimą Belgijoje, kai fiziniai asmenys reziduoja nacionalinėje teritorijoje.
- 29 Tačiau dėl mokesčių mokėtojų, kurie turi taupomąją indėlį kitoje valstybėje narėje, Belgijos Karalystė pažymi, kad mokesčių mokėtojas turi deklaruoti pajamas iš tokių indėlių ir dėl jų jau keičiamasi informacija pagal Direktyvą 2003/48. Kai tokie mokesčių mokėtojai turi tuo pačiu metu taupomąją indėlį Belgijoje ir teikdami metinę mokesčių deklaraciją prašo leisti pasinaudoti atleidimu nuo



mokesčio nuo 1 730 eurų pajamų iš užsienyje esančių taupomųjų indėlių, Belgijos išdas, šios valstybės narės teigimu, negali patikrinti, ar šie mokesčių mokėtojai nepagrįstai nepasinaudojo dvigubu atleidimu nuo mokesčio, t. y. vieną kartą už pajamas iš taupomojo indėlio Belgijoje anonimiškai pagal nuo deklaravimo prievolės atleidžiančio mokesčio prie šaltinio sistemą ir kitą kartą už pajamas iš taupomojo indėlio kitoje valstybėje narėje, kai yra nustatomas fizinių asmenų mokestis.

- 30 Belgijos Karalystė taip pat teigia, kad jeigu ji nuspręstų pašalinti tariamą kliūtį ir panaikintų nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio pajamų iš taupomųjų indėlių Belgijoje atžvilgiu, tokios pajamos būtų vertinamos mažiau palankiai, nei užsienyje gautos pajamos iš taupomųjų indėlių. Iš tikrųjų pirmuoju atveju mokestį prie šaltinio įtraukimo į apskaitą metu paima Belgijos mokesčių institucijos nuo deklaravimo prievolės atleidžiančio mokesčio prie šaltinio forma, o antruoju atveju Belgijos mokestis imamas pagal deklaraciją, pateiktą metais, einančiais po metų, kada gautos pajamos, asmeniui sumokant mokestį, vidutiniškai praėjus dvejiems metams nuo pajamų įtraukimo į apskaitą. Todėl Belgijos mokesčių mokėtojai, gaunantys pajamų iš užsienyje esančio taupomojo indėlio, turės mokestinį pranašumą, palyginti su mokesčių mokėtojais, turinčiais taupomąjį indėlį Belgijoje. Belgijos vyriausybė mano, kad sistema, sukurta siekiant išvengti dvigubo pajamų iš taupomųjų indėlių atleidimo nuo mokesčio, nėra nei savavališkos laisvo kapitalo judėjimo diskriminacijos, nei užslėpto jo apribojimo priemonė ir kad nėra proporcingesnės sistemos, nei egzistuojanti tikslui išvengti piktnaudžiaujamojo dvigubo atleidimo nuo mokesčio pasiekti.
- 31 Dėl laisvo paslaugų judėjimo Belgijos Karalystė visų pirma tvirtina, kad norint patikrinti, ar laikomasi Belgijos teisės nustatytų sąlygų, nepaisant įvairių Belgijos mokesčių administratoriaus užsienio kredito įstaigoms taikomų reikalavimų, reikia prašyti pateikti bankinę informaciją ir keistis ja veiksmingai. Nors, pasak Belgijos Karalystės, pastaraisiais metais pasidarė lengviau keistis informacija, ji vis dėlto mano, kad 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir ypač jos 8 straipsnis nėra tinkama keitimosi informacija priemonė. Tačiau problema yra ne tik galimas informacijos negavimas iš kai kurių kitų valstybių narių, bet ir tai, kad yra neįmanoma sujungti informaciją, susijusią su Belgijos ir užsienyje esančiais taupomaisiais indėliais, ir taip išvengti dvigubo atleidimo nuo mokesčio be pagrindo.
- 32 Be to, remdamasi, be kita ko, 2009 m. birželio 11 d. Sprendimu *X ir Passenheim-van Schoot* (C-155/08 ir C-157/08, Rink. p. I-5093), Belgijos Karalystė mano, kad ginčijamą priemonę pateisina būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.
- 33 Šiuo klausimu valstybė narė tvirtina: kadangi tik Belgijos finansų institucijos turi mokėti mokestį prie šaltinio, mokesčių mokėtojas negali būti laikomas atsakingu už su tuo susijusį sukčiavimą. Jei Belgijos finansų institucija nesilaikytų vienos iš atleidimo nuo mokesčio sąlygos, ji į Belgijos išdą turėtų pervesti nepaimtą mokestį prie šaltinio. Kadangi Belgijos finansų institucija mokesčio prie šaltinio deklaracijoje neturi nurodyti palūkanų gavėjo tapatybės, Belgijos išdas negalėtų jos priversti nurodyti tam tikro gavėjo tapatybę. Be to, atitinkama Belgijos finansų institucija negali paskui atgręžtine tvarka kreiptis į savo klientą ir susigrąžinti iš jo mokestį prie šaltinio, nes šio mokesčio ėmimas yra teisiškai privalomas ir jį ima tik Belgijos finansų institucijos. Tačiau jei atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas pajamoms iš užsienyje esančių taupomųjų sąskaitų, pats mokesčių mokėtojas būtų apmokestintas ir negalėtų atgręžtine tvarka kreiptis į užsienio finansų instituciją, kuri nesilaikė vienos iš atleidimo nuo mokesčio sąlygų. Neturėdama faktiškai jokių pareigų Belgijos išdo atžvilgiu užsienio finansų institucija vargu ar suteiktų savo klientui kokią nors garantiją dėl teigiamos klausimo dėl Belgijos atleidimo nuo mokesčio baigties, todėl reiktų pripažinti, kad mokesčių mokėtojas neturi jokių civilinės teisės gynimo priemonių prieš užsienio finansų instituciją.
- 34 Todėl, pasak Belgijos vyriausybės, mokesčių teisės nuostatos, kurias pateisina būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, gali būti laikomos proporcingu laisvo kapitalo judėjimo ribojimu, net jeigu neapima visiškai dirbtinių konstrukcijų.

- 35 Galiausiai Belgijos Karalystė mano, kad bet kuriuo atveju nagrinėjama Belgijos mokesčių teisės nuostata neviršija to, kas būtina jos tikslui pasiekti, t. y. užkirsti kelią nepagrįstam atleidimui nuo mokesčio.
- 36 Dėl laisvo kapitalo judėjimo dublike Komisija pabrėžia, kad ji nekelia klausimo nei dėl Belgijos teisės nuostatos, kiek ji susijusi su finansų institucijomis, įsisteigusiomis trečiosiose šalyse pagal EEE susitarimą, todėl Belgijos Karalystės pastabos dėl SESV 64 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos nuostatos yra netinkamos, nei dėl Belgijos nuo prievolės atleidžiančio mokesčio prie šaltinio mokėjimo sistemos, kuri taikoma pajamoms iš kapitalo, viršijančioms atleidžiamą nuo mokesčio minimumą.
- 37 Be to, ši institucija tvirtina, kad Belgijos Karalystės argumentai dėl dvigubo atleidimo nuo mokesčio rizikos nėra reikšmingi, nes ši rizika egzistuoja ir jos pasekmės yra dar sunkesnės ir kai situacija yra tik vidaus situacija, nes dėl anonimiškumo, kuriuo naudojasi indėlininkai, santaupas paskirsčius dviem ar daugiau bankų, galima pasinaudoti dvigubu ar dar didesniu palūkanų atleidimu nuo mokesčio. Taigi, Belgijos Karalystė negali pateisinti diskriminacijos tarpvalstybiniu lygiu, jei nekovoja su tokia pat sukčiavimo rizika nacionaliniu lygiu.
- 38 Laisvo paslaugų judėjimo ir pateisinimo, grindžiamo būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, klausimu Komisija, pirma, ginčija nuorodos į minėtą Sprendimą *X ir Passenheim-van Schoot* reikšmingumą šioje byloje. Antra, ji mano, kad Direktyva 77/799 yra pakankamas instrumentas patikrinti, ar užsienio bankai laikosi Belgijos teisėje siekiant suteikti nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio numatytų sąlygų. Todėl Komisija palaiko visus savo ieškinyje pateiktus reikalavimus.

#### *Teisingumo Teismo vertinimas*

##### Dėl laisvo paslaugų judėjimo

- 39 Grįsdama šį kaltinimą, Komisija pirmiausia tvirtina, kad Belgijos Karalystė neįvykdė išipareigojimų pagal SESV 56 straipsnį.
- 40 Visų pirma reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, pagal nusistovėjusią teismo praktiką šią kompetenciją įgyvendinti jos privalo laikydamosi Sąjungos teisės (žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A, C-48/11*, 16 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 41 Šiuo atžvilgiu taip pat reikia pabrėžti, kad bankinių paslaugų teikimas yra paslaugos, kaip jos suprantamos pagal SESV 57 straipsnį, ir kad SESV 56 straipsnis draudžia taikyti bet kokius nacionalinės teisės aktus, kurie be jokio objektyvaus pateisinimo trukdo paslaugų teikėjui faktiškai įgyvendinti šią laisvę (šiuo klausimu žr. 2007 m. sausio 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-150/04, Rink. p. I-1163, 37 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 42 Vieningos rinkos požiūriu ir siekdamas sudaryti sąlygas įgyvendinti jos tikslus SESV 56 straipsnis draudžia taikyti tokius nacionalinės teisės aktus, dėl kurių teikti paslaugas tarp valstybių narių tampa sudėtingiau nei vienos valstybės narės viduje (minėto Sprendimo *Komisija prieš Daniją* 38 punktas).
- 43 Be to, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad SESV 56 straipsnis draudžia, be kita ko, bet kokią nacionalinės teisės aktą, galintį uždrausti arba labiau riboti teikėjo, įsisteigusio kitoje valstybėje narėje, kurioje jis teisėtai teikia analogiškas paslaugas, veiklą (žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-522/04, Rink. p. I-5701, 38 punktas).
- 44 Šiuo atveju reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos sukuria skirtingą palūkanų už taupomuosius indėlius apmokestinimo sistemą pagal tai, ar jas moka Belgijoje ar užsienyje įsisteigę bankai. Pasak Belgijos vyriausybės, tokį skirtingą vertinimą, be kita ko, paaiškina tai,

kad yra neįmanoma taikyti tokio paties režimo abiem atvejais siekiant išvengti dvigubo atleidimo nuo mokesčio, kai mokesčių mokėtojas turi vienu metu taupomąjį indėlį Belgijoje ir kitoje valstybėje narėje.

- 45 Taigi, reikia patikrinti, ar tokios teisės nuostatos sukuria laisvo paslaugų judėjimo kliūtis, ir, jei tai taikoma, ar tokias kliūtis gali pateisinti Belgijos vyriausybės nurodytos priežastys.
- 46 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad savo atsiliepime į ieškinį Belgijos vyriausybė neneigia, kad ši laisvė yra ribojama.
- 47 Toliau reikia pažymėti, kad ginčijama Belgijos teisės nuostata viena vertus, atgraso Belgijos rezidentus nuo minties naudotis kitose valstybėse narėse įsisteigusių bankų paslaugomis ir atsidaryti ar išlaikyti ne Belgijoje įsisteigusiuose bankuose taupomąsias sąskaitas, nes tokių bankų mokamoms palūkanoms negali būti taikomas nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio, kai šie bankai nėra įsisteigę Belgijos teritorijoje. Kita vertus, ši teisės nuostata atgraso taupomosios sąskaitos, atidarytos Belgijos teritorijoje įsisteigusiuose bankuose, turėtojus, kurie naudojasi tokiu atleidimu, nuo minties perkelti savo sąskaitą į kitoje valstybėje narėje įsisteigusius bankus.
- 48 Vadinasi, konstatuotina, kad nagrinėjamos nuostatos yra laisvo paslaugų teikimo kliūtis, kurių iš principo draudžia SESV 56 straipsnio pirma pastraipa.
- 49 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nacionalinės priemonės, galinčios apriboti galimybę pasinaudoti Sutartimi užtikrintomis pagrindinėmis laisvėmis ar naudojimąsi jomis padaryti mažiau patrauklų, gali būti leistinos, jeigu jomis siekiama bendrojo intereso tikslo, jos yra tinkamos šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas reikalinga jam pasiekti (žr., be kita ko, 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-269/09, 62 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 50 Taigi, reikia išnagrinėti, ar konstatuotą kliūtį gali pateisinti Belgijos Karalystės aiškiai nurodytas bendrojo intereso tikslas, t. y. būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.
- 51 Dėl šio pateisinimo pirmiausia konstatuotina, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą gali pateisinti pagrindinių laisvių apribojimą (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėto Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 45 punktą).
- 52 Dėl argumento, jog neįmanoma pasinaudoti Sąjungos tarpusavio pagalbos priemonėmis, numatytomis, be kita ko, Direktyvoje 77/799, reikia konstatuoti, kad valstybių narių institucijų tarpusavio pagalbos mechanizmo pakanka, kad valstybė narė galėtų vykdyti mokesčių mokėtojų deklaracijų, susijusių su jų kitoje valstybėje narėje gautomis pajamomis, teisingumo kontrolę (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 78 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 68 punktą).
- 53 Vis dėlto neatmestina, jog praktikoje minėtos bendradarbiavimo priemonės ne visada veikia pakankamai gerai ir be trikdžių. Tačiau valstybės narės negali remdamosi sunkumais, galinčiais kilti renkant reikiamą informaciją, ar problemomis, kurių gali kilti bendradarbiaujant mokesčių administratoriams, pateisinti Sutartimi užtikrinamų pagrindinių laisvių apribojimo (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 33 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 72 punktą).
- 54 Iš tiesų atitinkamoms mokesčių institucijoms niekas nedraudžia reikalauti iš apmokestinamojo asmens pateikti įrodymų, kurie, jų nuomone, yra reikalingi teisingai nustatyti atitinkamus mokesčius, ir prireikus netaikyti prašomo atleidimo nuo mokesčio, jei tokie įrodymai nepateikti (žr., be kita ko, 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, Rink. p. I-8251, 95 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).



- 55 Tokiomis aplinkybėmis Belgijos vyriausybė teigia, kad Teisingumo Teismas minėtame Sprendime *X ir Passenheim-van Schoot* sutiko, kad pateisinimas, grindžiamas nepakankamu tokios bendradarbiavimo priemonės veiksmingumu, yra galimas.
- 56 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog reikalavimo termino pratęsimą esant įtarimams, kad yra slepiamos kitoje valstybėje narėje turimos apmokestinamos lėšos, pateisina tikslas užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje.
- 57 Šiuo atveju, kai pajamas deklaruoja mokesčių mokėtojai, Belgijos mokesčių administratorius neturėtų susidurti su sunkumais gauti reikalingą informaciją dėl šių pajamų, kurios yra gautos kitoje valstybėje narėje.
- 58 Be to, kaip atsiliepime į ieškinį pažymi Belgijos Karalystė, pajamoms iš užsienio taupomųjų sąskaitų, kurias turi deklaruoti mokesčių mokėtojas, taip pat yra taikoma keitimosi informacija sistema pagal Direktyvą 2003/48.
- 59 Vadinasi, Belgijos mokesčių administratorius turi teisinių priemonių, dėl kurių veiksmingumo nekyla abejonių, informacijai, susijusiai su užsienyje esančių kilnojamųjų pajamų egzistavimu, gauti ir, vadinasi, gali jas apmokestinti.
- 60 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad pateisinimui, grindžiamam bendradarbiavimo priemonių nepakankamumu Sąjungos teisės lygiu, negalima pritarti.
- 61 Kalbant apie dvigubo atleidimo nuo mokesčio riziką, o kartu implicitiškai ir apie nagrinėjamos teisės nuostatos pateisinimą kovos su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu tikslais, reikia priminti, kad šiuos tikslus Teisingumo Teismo laiko teisėtais (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2011 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-20/09, Rink. p. I-2637, 60 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 62 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, kaip teisingai pažymėjo Komisija, ši rizika egzistuoja ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turi dvi ar daugiau taupomųjų sąskaitų Belgijoje įsisteigusiuose bankuose, t. y. kai situacija yra tik vidaus situacija. Kadangi mokesčių mokėtojai naudojami anonimiškumu dėl palūkanų, gaunamų iš Belgijoje esančios taupomosios sąskaitos, norint kelis kartus pasinaudoti ginčijamu atleidimu nuo mokesčio pakanka, kad mokesčių mokėtojas savo santaupas laikytų keliuose skirtinguose bankuose. Remiantis tuo darytina išvada, kad Belgijos vyriausybės minima sukčiavimo ir piktnaudžiavimo rizika yra būdinga nacionalinei atleidimo nuo mokesčio sistemai ir nėra susijusi su tarpvalstybiniu elementu.
- 63 Be to, net darant prielaidą, kad nagrinėjama nacionalinės teisės nuostata yra tinkama siekiant tikslo užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir, be kita ko, kovoti su mokesčių vengimu ir sukčiavimu mokesčių srityje, reikia konstatuoti, kad ji viršija tai, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti.
- 64 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad pateisinimas, grindžiamas kova su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu, yra galimas, tik jei kovojama su visiškai dirbtinėmis schemomis, skirtomis mokesčių įstatymams apeiti, neįtvirtinant jokios bendros sukčiavimo prezumpcijos. Todėl bendros mokesčių vengimo ar sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos nepakanka pateisinant mokestinę priemonę, keliančią grėsmę Sutarties tikslams (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-10659, 34 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šiuo atveju ginčijama nacionalinės teisės nuostata užkerta kelią ne tik mokesčių vengimui ir sukčiavimui mokesčių srityje, bet ir teisėtam naudojimuisi paslaugų teikimo laisve, kai mokesčių mokėtojai įrodo, kad jie nesiekia neteisėto tikslo.

- 65 Iš to išplaukia, kad Belgijos vyriausybė, siekdama kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, galėjo imtis mažiau ribojančių priemonių.
- 66 Tokiomis aplinkybėmis negalima pritarti nagrinėjamos teisės nuostatos pateisinimui būtinybe užkirsti kelią mokesčių vengimui ir sukčiavimui mokesčių srityje siekiant užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.
- 67 Galiausiai dėl pateisinimo, grindžiamo tuo, kad tuomet, kai taupomosios sąskaitos yra ne Belgijoje įsisteigusiuose bankuose ir mokesčių mokėtojas nepagrįstai pasinaudoja atleidimu nuo mokesčio, jis pats turi atskaityti mokestį ir neturi jokios galimybės imtis civilinės teisės gynimo priemonių prieš užsienio banką, pakanka konstatuoti, kad Belgijos vyriausybė neįrodė, kaip šis susirūpinimas dėl teisingo civilinės atsakomybės paskirstymo tarp mokesčių mokėtojų ir atitinkamų bankų gali pateisinti tokios, kaip nagrinėjamoji, priemonės taikymą siekiant tikslo užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.
- 68 Tokiomis aplinkybėmis tokiam ginčijamos teisės nuostatos pateisinimui negalima pritarti.
- 69 Remiantis tuo darytina išvada, kad laisvo paslaugų judėjimo ribojimo dėl ginčijamos nacionalinės teisės nuostatos, kuri atleidimą nuo mokesčio suteikia tik palūkanoms, mokamoms Belgijoje įsisteigusiu bankų, ir nesuteikia palūkanoms, mokamoms kitose valstybėse narėse įsisteigusiu bankinių institucijų, taikymo negali pateisinti Belgijos Karalystės nurodyti tikslai, be to, ši nuostata neatitinka proporcingumo reikalavimo.
- 70 Antra, Komisija tvirtina, kad ginčijama teisės nuostata Belgijos Karalystė taip pažeidžia išpareigojimus pagal EEE susitarimo 36 straipsnį, susijusį su laisvu paslaugų judėjimu.
- 71 Šiuo atžvilgiu reikia pabrėžti, kad ši nuostata yra identiška SESV 56 straipsnyje įtvirtintai nuostatai, todėl šio sprendimo 40-69 punktuose nurodyti svarstymai dėl šio straipsnio iš principo taikomi ir atitinkamam EEE susitarimo straipsniui.
- 72 Taigi, reikia konstatuoti, kad Belgijos vyriausybė nurodė tik pateisinimą, susijusį su SESV 56 straipsniu. Vadinas, kadangi ši vyriausybė nenurodė jokio konkretaus pateisinimo dėl EEE susitarimo 36 straipsnio, reikia manyti, kad EEE susitarimo 36 straipsnis taip pat draudžia ginčijamą nacionalinę teisės nuostatą.

#### Dėl laisvo kapitalo judėjimo

- 73 Komisija Teisingumo Teismo taip pat prašo pripažinti, kad Belgijos Karalystė neįvykdė išpareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį.
- 74 Kadangi Sutarties ir EEE susitarimo nuostatos dėl laisvo paslaugų judėjimo draudžia ginčijamus teisės nuostatas, jų nereikia atskirai nagrinėti SESV 63 straipsnio ir EEE susitarimo 40 straipsnio dėl laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu (pagal analogiją minėto Sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 79 punktą).
- 75 Todėl reikia konstatuoti, kad nustačiusi ir palikusi galioti diskriminacinę tvarką, pagal kurią apmokestinamos bankų nerezidentų mokamos palūkanos, o atleidimas nuo mokesčio taikomas tik bankų rezidentų mokamoms palūkanoms, Belgijos Karalystė neįvykdė išpareigojimų pagal SESV 56 ir EEE susitarimo 36 straipsnį.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- <sup>76</sup> Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti iš Belgijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, o ši bylą pralaimėjo, pastaroji turi šias išlaidas padengti.

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

- 1. Nustačiusi ir palikusi galioti diskriminacinę tvarką, pagal kurią apmokestinamos bankų nerezidentų mokamos palūkanos, o atleidimas nuo mokesčio taikomas tik bankų rezidentų mokamoms palūkanoms, Belgijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 56 ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 36 straipsnį.**
- 2. Priteisti iš Belgijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.