

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 1. jūlijā *

Lieta C-233/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hof van beroep te Antwerpen* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 16. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 26. jūnijā, tiesvedībā

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

pret

Belgische Staat.

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Levits (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*], M. Safjans [*M. Safjan*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Dž. Deikmans [*G. Dijkman*] un M. Deikmane-Lavaleije [*M. Dijkman-Lavaleije*] — paši savā vārdā,

— Beļģijas valdības vārdā — Ž. K. Allo [*J. C. Halleux*], pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Rols [*W. Roels*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 56. panta 1. punkta interpretāciju.

- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp Dž. Deikmanu un M. Deikmani-Laveleiji un *Belgische Staat* (Beļģijas valsts) par Beļģijas nodokļu administrācijas atteikumu viņiem atmaksāt pašvaldības papildu nodokli fiziskām personām (turpmāk tekstā — “pašvaldības papildu nodoklis”), kas samaksāts par 2004. un 2005. taksācijas gadu proporcionāli fizisko personu ienākuma nodoklim (turpmāk tekstā — “FPIN”), ar kuru apliek noteiktus ienākumus no vērtspapīriem par ieguldījumiem vai noguldījumiem, kas veikti Nīderlandē.

Atbilstošās valsts tiesību normas

- 3 Saskaņā ar 1992. gada Ienākuma nodokļu kodeksa (turpmāk tekstā — “1992. gada INK”) 261. pantu priekšnodokli par ienākumiem no vērtspapīriem maksā Beļģijas

Karalistes iedzīvotāji, sabiedrības rezidentes, visu veidu apvienības, iestādes, nodibinājumi un organizācijas, kā arī juridiskās personas, kuras ir juridisko personu nodokļa par ienākumiem no kapitāla un vērtspapīriem maksātāji, kā arī Beļģijā reģistrēti starpnieki, kas jebkādā statusā iesaistās ārvalstīs gūtu ienākumu no kapitāla un vērtspapīriem maksāšanā, ja vien netiek pierādīts, ka agrāks starpnieks ir ieturējis priekšnodokli.

- 4 Atbilstoši 1992. gada INK 313. pantam nodokļu maksātājiem, kam jāmaksā FPIN, nav pienākuma savā ikgadējā nodokļu deklarācijā norādīt nedz ienākumus no kapitāla un vērtspapīriem, par ko ir samaksāts priekšnodoklis par ienākumiem no vērtspapīriem, nedz arī tos, kas ir atbrīvoti no priekšnodokļa saskaņā ar normatīviem un administratīviem aktiem, izņemot noteiktus ienākumu veidus, uz kuriem pamata lieta neattiecas. Priekšnodoklis, kas jāmaksā par šādiem nedeklarētiem ienākumiem, nevar nedz tikt atskaitīts no FPIN, nedz arī atmaksāts.
- 5 1992. gada INK 465. pantā ir paredzēts, ka aglomerācijas un pašvaldības var noteikt FPIN papildu nodokli.
- 6 1992. gada INK 466. pantā noteikts:

“FPIN pašvaldības papildu nodoklis [...] un aglomerācijas papildu nodoklis tiek aprēķināti no FPIN, kas tiek noteikts:

— pirms 157.–168. pantā un 175.–177. pantā paredzēto avansa maksājumu un 134. pantā un 277.–296. pantā paredzēto priekšnodokļu, atbilstošās ārvalstīs samaksātā nodokļa proporcijas un nodokļu atlaižu atskaitīšanas;

— pirms 157.–168. pantā paredzēto palielinājumu un 175.–177. pantā paredzētās bonifikācijas, kā arī 444. pantā paredzēto nodokļa pieaugumu piemērošanas.”

7 Saskaņā ar 1992. gada INK 467. pantu FPIN papildu nodokli nosaka vai nu pašvaldība, vai aglomerācija Beļģijas Karalistes iedzīvotājiem, kas maksā nodokli attiecīgajā pašvaldībā vai pašvaldībās, kuras ietilpst attiecīgajā aglomerācijā.

8 1992. gada INK 468. pantā paredzēts:

“Papildu nodoklis visiem vienas aglomerācijas vai pašvaldības nodokļu maksātājiem tiek noteikts vienotas procentu likmes apmērā no valstij maksājamā nodokļa.

[..]”

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

9 Prasītāji pamata lietā ir Beļģijas rezidenti, kas FPIN deklarācijā par 2004. taksācijas gadu norādīja ārvalstīs, šajā gadījumā — Nīderlandē, gūtus ienākumus no vērtspapīriem, proti, noguldījumu procentus EUR 33 780 apmērā un dividendes EUR 90 030,52 apmērā, no kuriem nebija ieturēts priekšnodoklis.

- 10 Paziņojumā par maksājamo nodokli par šo gadu šie procenti un dividendes tika aplikti atsevišķi ar attiecīgām likmēm 15 % un 25 % apmērā. Turklāt šādi aprēķinātajam nodoklim tika pieskaitīts pašvaldības papildu nodoklis, kas pašvaldībā, kurā atradās prasītāju dzīvesvieta, bija noteikts 8 % apmērā no valstij maksājamā nodokļa.
- 11 Prasītāji pamata lietā par šo paziņojumu par aplikšanu ar nodokli iesniedza sūdzību, iebilstot, pirmkārt, pret 25 % nodokļa par dividendēm iekasēšanu, to pamatojot ar to, ka Nīderlandes Karaliste jau bija iekasējusi nodokli par šajā valstī gūtajām dividendēm, un, otrkārt, pret pašvaldības papildu nodokļa iekasēšanu.
- 12 Par 2005. taksācijas gadu prasītāji pamata lietā iesniedza FPIN deklarāciju, kurā tie tostarp norādīja ārvalstīs gūtus ienākumus no vērtspapīriem, proti, dividendes EUR 14551,23 apmērā, ko bija guvis Dž. Deikmans, un EUR 15359,53, ko bija guvusi M. Deikmane-Laveleije, no kuriem nebija ieturēts priekšnodoklis par ienākumiem no vērtspapīriem.
- 13 Tā kā šīs summas paziņojumā par maksājamo nodokli par šo taksācijas gadu tika apliktas ar nodokli atsevišķi 25 % likmes apmērā papildus atbilstošajam pašvaldības papildu nodoklim, prasītāji pamata lietā par šo paziņojumu par maksājamo nodokli iesniedza sūdzību, izvirzot tādus pašus iebildumus kā pret 2004. gada paziņojumu par aplikšanu ar nodokli izvirzītie.
- 14 Tā kā viņu sūdzības tika noraidītas, prasītāji pamata lietā cēla prasību *Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen* (Antverpenes pirmās instances tiesa), kas viņu prasības noraidīja.

- 15 Prasītāji pamata lietā lūdz *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes apelācijas tiesu), pirmkārt, lai par 2004. un 2005. taksācijas gadu Nīderlandē samaksātais priekšnodoklis par deklarētajām dividendēm tiktu atskaitīts no Beļģijā maksājamā FPIN un lai *Belgische Staat* tiktu piespriests viņiem atlīdzināt par šīm dividendēm samaksātos valsts nodokļus EUR 11 906 un EUR 3 479 apmērā. Otrkārt, viņi prasa, lai tiek atmaksātas summas EUR 2 206 un EUR 800 apmērā, kas atbilst pašvaldības papildu nodoklim.
- 16 *Hof van beroep te Antwerpen* nosprieda, ka prasītāju pamata prāvā izvirzītie prasījumi par Nīderlandē samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu no Beļģijā maksājamā nodokļa bija nepamatoti.
- 17 Attiecībā uz pašvaldības papildu nodokli minētā tiesa konstatē, ka, ja nodokļu maksātāji saņem no ārvalstīm ienākumus no vērtspapīriem, kas vēl nav tikuši aplikti ar priekšnodokli par ienākumiem no vērtspapīriem, tie nevar pamatoties uz 1992. gada INK 313. pantā paredzēto noteikumu par atbrīvojošo priekšnodokli par ienākumiem no vērtspapīriem, 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 vērtspapīriem Beļģijā, šie ienākumi tiek aplikti ar atbrīvojošo priekšnodokli. Saskaņā ar atbrīvojošā priekšnodokļa režīmu ienākumi no vērtspapīriem, par kuriem ieturēts nodoklis ienākuma gūšanas 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 ārvalstīs gūtiem ienākumiem no vērtspapīriem ir šo ienākumu samaksu saņemt ar Beļģijas starpnieka palīdzību, kurš ieturētu priekšnodokli par ienākumiem no vērtspapīriem.

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

“Vai par EKL 56. panta 1. punkta pārkāpumu ir uzskatāms apstāklis, ka, lai izvairītos no pašvaldības papildu nodokļa, kas ir paredzēts [1992. gada INK] 465. pantā, Beļģijas iedzīvotājiem, kuri ārvalstīs, piemēram, Nīderlandē, veic ieguldījumus vai noguldījumus, ir pienākums iesaistīt Beļģijas starpnieku, lai saņemtu ienākumu no vērtspapīriem samaksu, bet [Beļģijas] iedzīvotāji, kuri veic ieguldījumus vai noguldījumus Beļģijā, vienmēr var izmantot tiesības uz atbrīvojošā priekšnodokļa par ienākumiem no vērtspapīriem 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 vērtspapīriem jau ir ieturēts ienākumu gūšanas vietā?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 56. pantam nav pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, 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 vērtspapīriem tiem tiktu izmaksāti ar to dzīvesvietas dalībvalstī dibināta starpnieka palīdzību, lai gan šāda paša veida ienākumus no viņu dzīvesvietas dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem tādēļ, ka par tiem tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, var nedeklarēt un tādā gadījumā tie netiek aplikti ar šo nodokli.

Par EK līgumā garantēto pamattiesību ierobežojuma pastāvēšanu

- 20 Jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāisteno, 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/Itālija*, Krājums, I-10983. lpp., 28. punkts).
- 21 Šajā sakarā uzreiz jāteic, ka Beļģijas valdība uzskata, ka šī lieta ir jāpārbauda no EKL 49., nevis 56. panta viedokļa. Pēc šīs valdības domām, tā kā vienīgi Beļģijas starpnieki var ieturēt atbrīvojošo priekšnodokli, nodokļu maksātāja, kas ir rezidents Beļģijā un kas nogulda vai iegulda kapitālu citā dalībvalstī, piekļuve šī priekšnodokļa režīmam ir atkarīga no vietas, kurā tas gūst savus ienākumus no vērtspapīriem, nevis no vietas, kurā tas ir ieguldījis kapitālu.
- 22 Tādējādi vispirms ir jānosaka, vai un cik lielā mērā tādi valsts tiesību akti kā pamata lietā apstrīdētie var ietekmēt pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti.
- 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 darījumus mazāk pievilcīgus pakalpojumu sniedzējam, kurš reģistrēts citā dalībvalstī, kurā 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. pantā ir paredzētas 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 Konzertproduktio-nen*, Krājums, I-9461. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Otrkārt, kapitāla brīvas aprites ierobežojumi EKL 56. panta 1. punkta izpratnē ir tādi dalībvalsts paredzēti pasākumi, kuri tās rezidentus var atturēt ņemt aizņēmumus vai veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (skat. it īpaši 2000. gada 26. septembra spriedu-mu 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 at-tiecas viena vai otra no Līgumā garantētajām brīvībām, ir jāņem vērā attiecīgo 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 Tādi tiesību akti kā pamata lietā piemērojamie nosaka atšķirīgu attieksmi gan atkarībā no nodokļu maksātāju rezidentu ienākumu no vērtspapīriem 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 vērtspapīriem 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 tā ir atbrīvoti saskaņā ar atbrīvojošā 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 vērtspapīriem tam tiktu izmaksāti ar Beļģijā reģistrēta starpnieka palīdzību, un šajā gadījumā šiem ienākumiem var tikt piemērots atbrīvojošā 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 brīvu apriti, 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 reģistrētās sabiedrībās un ierobežojoši ietekmē arī citās dalībvalstīs reģistrētas sabiedrības, tām radot šķērsli 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, tā kā vienīgi Beļģijā dibināti starpnieki var ieturēt atbrīvojošo priekšnodokli, tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā piemērojamais attiecīgajā dalībvalstī reģistrētiem starpniekiem rada izdevīgāku situāciju tādu pakalpojumu sniegšanai, kas saistīti ar ienākumu no citās dalībvalstīs veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem samaksu, salīdzinājumā ar šajās citās dalībvalstīs reģistrētiem starpniekiem, un tādējādi padara šo pēdējo pakalpojumus 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; pēc analogijas 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. Šī starpnieka izvēle un līdz ar to ar pakalpojumu sniegšanas brīvību saistītie aspekti šādos apstākļos tādējādi ir sekundāri salīdzinājumā ar kapitāla brīvas aprites aspektiem.

- 36 Tādējādi, ņemot vērā šī sprieduma 31. punktā minētos apsvērumus, jāuzskata, ka tāds 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 tā, pirmkārt, mēģina mazināt no pamata lietā apstrīdētā valsts tiesiskā regulējuma izrietošās atšķirīgās attieksmes sekas un, otrkārt, apgalvo, ka attiecībā uz atbrīvojošā priekšnodokļa par ienākumiem no vērtspapīriem režīmu nodokļu maksātājs, kurš ieguldījumus veic Beļģijā, atrodas situācijā, kas ir atšķirīga no tāda nodokļu maksātāja situācijas, kurš ieguldījumus 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 vērtspapīriem netiek aplikti ar atbrīvojošo priekšnodokli par ienākumiem no vērtspapīriem, pat ja tie tiek izmaksāti Beļģijā un tādējādi vienmēr tiek aplikti ar pašvaldības papildu nodokli, jo šāda paša rakstura procenti un dividendes, kas izmaksāti Beļģijā, ir pakļauti priekšnodokļa par ienākumiem no vērtspapīriem režīmam.
- 39 Beļģijas valdība turklāt apgalvo, ka atšķirīgās attieksmes sekas neesot katrā ziņā nelabvēlīgas no citas dalībvalsts nākušū ienākumu no vērtspapīriem saņēmējiem, jo nodokļa samaksa ar atbrīvojošā priekšnodokļa par ienākumiem no vērtspapīriem starpniecību nodokļu maksātājam rada neizdevīgu situāciju attiecībā uz naudas plūsmu, jo tas nekavējoties zaudē šī nodokļa summu, kamēr nodokļa samaksas parastās FPIN iekasēšanas ietvaros gadījumā tas šo naudas summu var paturēt vidēji divus gadus un līdz ar to no tās gūt ienākumus.

- 40 Šajā sakarā jānorāda — tas, ka dalībvalsts ienākumus no vērtspapīriem par citā dalībvalstī veiktiem noguldījumiem un ieguldījumiem apliek ar papildu nodokļiem salīdzinājumā ar pirmajā dalībvalstī veiktiem noguldījumiem un ieguldījumiem, pats par sevi ir nelabvēlīgs nodokļu režīms, kas ir pretrunā kapitāla brīvai aprītei.
- 41 Saskaņā ar judikatūru pamatbrīvībai pretējs nelabvēlīgs nodokļu režīms nevar tikt uzskatīts par saderīgu ar Savienības tiesībām tāpēc, ka ir citas priekšrocības, pieņemot, ka šādas priekšrocības pastāv (šajā ziņā skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā *C-35/98 Verkooijen, Recueil*, I-4071. lpp., 61. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Amurta*, 75. punkts).
- 42 Turklāt patniecīga apmēra vai mazas nozīmes ierobežojums pamatbrīvībai ir aizliegts ar Līgumu (šajā ziņā skat. 2000. gada 15. februāra spriedumu lietā *C-34/98 Komisija/Francija, Recueil*, I-995. lpp., 49. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu lietā *C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Recueil*, I-2409. lpp., 43. punkts, kā arī 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā *C-170/05 Denkavit Internationaal un Denkavit France, Krājums*, I-11949. lpp., 50. punkts).
- 43 Beļģijas valdība tādējādi nevar lietderīgi apgalvot, ka tas, ka no noguldījumiem citā dalībvalstī gūtie ienākumi tiek aplikti ar pašvaldības papildu nodokli, var tikt kompensēts ar naudas plūsmas priekšrocībām, kas ir šos ienākumus saņemošajam nodokļu maksātājam rezidentam atšķirībā no nodokļu maksātāja rezidenta ienākumiem no savā dzīvesvietas dalībvalstī veiktajiem noguldījumiem, par kuriem tiek ieturēts priekšnodoklis par ienākumiem no vērtspapīriem.
- 44 Attiecībā uz otro punktu Beļģijas valdība apgalvo, ka tāda nodokļu maksātāja situācija, kurš ir veicis noguldījumus vai ieguldījumus Beļģijā, atšķiras no tāda nodokļu maksātāja situācijas, kurš ir veicis noguldījumus vai ieguldījumus citā dalībvalstī. Šajā

pēdējā gadījumā atbrīvojošā priekšnodokļa par ienākumiem no vērtspapīriem pārvaldīšana un iekasēšana nevarētu tikt uzticēta ienākumu no vērtspapīriem maksātājam nerezidentam, neradot risku, ka varētu rasties piedziņas grūtības šī priekšnodokļa nepietiekamas iekasēšanas gadījumā. 2008. gada 22. decembra spriedumā lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp.) Tiesa esot netieši atzinusi, ka šādām grūtībām starptautiskie palīdzības un piedziņas instrumenti nenodrošina apmierinošu risinājumu un ka ārvalstīs reģistrēti nodokļu maksātāji attiecībā uz nodokļa piedziņu atrodas situācijā, kas atšķiras no nodokļu maksātāju rezidentu situācijas.

- 45 Šajā sakarā pietiek norādīt, ka tāda valsts tiesiskā regulējuma kā pamata lietā piemērojamais ietvaros nodokļu maksātājam rezidentam, kurš ir guvis ienākumus no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem, ir tāpat jāmaksā nodoklis par šiem ienākumiem savā dzīvesvietas dalībvalstī kā nodokļu maksātājam rezidentam, kurš ir guvis ienākumus no ieguldījumiem vai noguldījumiem šajā pēdējā dalībvalstī.
- 46 Tādējādi šādos apstākļos tieši tas, ka šiem ienākumiem tiek piemērotas atšķirīgas aplikšanas ar nodokļiem tehnikas, ir pamatā atšķirīgajai attieksmei, kuras rezultātā vienīgi ienākumi no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem noteikti tiek aplikti ar pašvaldības papildu nodokli, bet neatspoguļo attiecīgo nodokļu maksātāju atšķirīgo situāciju attiecībā uz šo nodokli.
- 47 Attiecībā uz tādu nodokli kā pamata lietā apstrīdētais, ko aglomerācijas un pašvaldības noteikušas visiem vienas aglomerācijas vai pašvaldības nodokļu maksātājiem un kura bāzi veido fizisko personu ienākuma nodoklis, nodokļu maksātājs rezidents, kurš gūst ienākumus no citā dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem, neatrodas situācijā, kas objektīvi atšķirtos no tāda nodokļu maksātāja rezidenta

situācijas, kurš gūst ienākumus no dzīvesvietas dalībvalstī veiktiem ieguldījumiem vai noguldījumiem.

48 Šādos apstākļos jāsecina, ka tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā piemērojamais 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 vispārējo interešu apsvērumiem, ar nosacījumu, ka tie ir piemēroti izvirzītā 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 domām, pamata lietā apstrīdēto tiesisko regulējumu pamato ar Beļģijas nodokļu režīma saskaņotību un īpatnībām saistīti iemesli, kā arī nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti.

51 Tādējādi Beļģijā reģistrētajiem starpniekiem piešķirtais monopols attiecībā uz *ad hoc* deklarāciju par ieturēšanu un priekšnodokļa par ienākumiem no vērtspapīriem samaksāšanu esot Beļģijas nodokļu režīma neatņemama daļa un nodokļu maksātājiem

vienkāršs un valstij lēts nodokļa iekasēšanas veids, jo starpnieki, kas ir šī priekšnodokļa maksātāji, uzņemas ar tā iekasēšanu un samaksāšanu saistīto administratīvo nastu.

- 52 Centralizējot ārvalstīs gūtu ienākumu no vērtspapīriem nodokļu savākšanu Beļģijas starpnieku rokās, Beļģijas nodokļu režīms racionalizējot pārbaudes pasākumus, tos piemērojot tikai dažiem simtiem iesaistīto personu, kas, ļaujot visaptveroši pārraudzīt katra starpnieka, kas ir priekšnodokļa par ienākumiem no vērtspapīriem maksātājs, finanšu plūsmu, nodrošina nodokļu pārbaūžu efektivitāti. Atļaujot nodokļu maksātājam, fiziskai personai, kas ir Beļģijas rezidents, ieturēt priekšnodokli, kas jāmaksā par tā paša ārvalstīs gūtajiem ienākumiem no vērtspapīriem, šo plūsmu pārraudzīšana tiktu padarīta gandrīz neiespējama, jo tās būtu jāanalizē, izmantojot miljonu personu deklarācijas par priekšnodokli par ienākumiem no vērtspapīriem.
- 53 Tāpat arī, atļaujot ienākumu no vērtspapīriem maksātājiem vai citā dalībvalstī dibinātiem finanšu starpniekiem iekasēt atbrīvojošo priekšnodokli par ienākumiem no vērtspapīriem Beļģijas rezidentu vārdā, netiktu nodrošināta Beļģijas nodokļu administrācijas nodokļu pārbaūžu efektivitāte, jo starptautiskie palīdzības un piedziņas instrumenti nodokļu jomā nevar pilnībā nodrošināt nodokļu pārbaūžu efektivitāti attiecībā uz citās dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmējiem.
- 54 Attiecībā uz šādi minēto pamatojumu jāatgādina, pirmkārt, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu (1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts, un 2008. gada 27. novembra spriedums lietā 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, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Papillon*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 56 Kā jau nospriests šī sprieduma 46. punktā, tāda atšķirīga attieksme kā pamata lietā apstrīdētā neaprobežojas ar dažādu aplikšanas ar nodokļiem tehniku piemērošanu atkarībā no tā, vai attiecīgie ienākumi ir gūti no citā dalībvalstī vai dzīvesvietas dalībvalstī veiktajiem noguldījumiem vai ieguldījumiem. Šo dažādo aplikšanas ar nodokļiem tehniku rezultātā ienākumi no vērtspapīriem par noguldījumiem vai ieguldījumiem, kas veikti citā dalībvalstī, par kuriem netiek ieturēts priekšnodoklis par ienākumiem no vērtspapīriem, tiek papildus aplikti ar nodokļiem pašvaldības papildu nodokļa formā, savukārt ienākumi no noguldījumiem vai ieguldījumiem, kas veikti Beļģijā, no tā var tikt atbrīvoti tādēļ, ka tie nav jādeklarē, ja par tiem ir ieturēts priekšnodoklis par ienākumiem no vērtspapīriem.
- 57 Beļģijas valdība tomēr nav norādījusi nevienu noteiktu nodokļu maksājumu, kas atsvērtu šī atbrīvojuma radītās priekšrocības.
- 58 Vēl Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību istenošanas ierobežošanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *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

vērtspapīriem 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 Līgumā paredzētas brīvības īstenošanas ierobežojumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *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 tiesiskā regulējuma kā pamata prāvā piemērojamais.
- 62 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka EKL 56. pants nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem šīs dalībvalsts 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 vērtspapīriem tiem tiktu izmaksāti ar to dzīvesvietas dalībvalstī reģistrēta starpnieka palīdzību, lai gan šāda paša veida ienākumus no to dzīvesvietas dalībvalstī veiktiem noguldījumiem vai ieguldījumiem tādēļ, ka par tiem tiek ieturēts nodoklis ienākumu gušanas vietā, var nedeklarēt un tādā gadījumā tie netiek aplikti ar šo nodokli.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 63 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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 vērtspapīriem tiem tiktu izmaksāti ar to dzīvesvietas dalībvalstī reģistrēta starpnieka palīdzību, lai gan šāda paša veida ienākumus no to dzīvesvietas dalībvalstī veiktiem noguldījumiem vai ieguldījumiem tādēļ, ka par tiem tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, var nedeklarēt un tādā gadījumā tie netiek aplikti ar šo nodokli.

[Paraksti]