

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. julija 2010*

V zadevi C-233/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo hof van beroep te Antwerpen (Belgija) z odločbo z dne 16. junija 2009, ki je prispela na Sodišče 26. junija 2009, v postopku

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

proti

Belgische Staat,

* Jezik postopka: nizozemščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, E. Levits (poročevalec), M. Ilešič, M. Safjan, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za G. Dijkmana in M. Dijkman-Lavaleije onadva sama,

- za belgijsko vlado J.-C. Halleux, zastopnik,

- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Roels, zastopnika,

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

izreka naslednjo

Sodbo

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

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

Nacionalni pravni okvir

- 3 V skladu s členom 261 Code des impôts sur les revenus 1992 (zakonika o davku na dohodek 1992, v nadaljevanju: ZDD 1992), so davčni odtegljaj dolžni plačati zlasti

prebivalci Kraljevine Belgije, družbe rezidentke, združenja, institucije, ustanove in kateri koli subjekti ter pravne osebe, zavezane za davek od dobička pravnih oseb, ki so dolžne plačati dohodke iz kapitala in premoženja, ter posredniki s sedežem v Belgiji, ki kakor koli posredujejo pri izplačilu dohodkov iz kapitala in premoženja, ki izvirajo iz tujine, razen če je ugotovljeno, da je davčni odtegljaj odtegnil in plačal prejšnji posrednik.

- 4 V skladu s členom 313 ZDD 1992 davčni zavezanci za dohodnino v letni napovedi za odmero dohodnine niso dolžni prijaviti dohodkov iz kapitala in premoženja, glede katerih je bil plačan davčni odtegljaj, niti dohodkov, ki so na podlagi zakonskih ali uredbenih določb oproščeni davčnega odtegljaja, kar pa ne velja za nekatere vrste dohodkov, na katere se postopek v glavni stvari ne nanaša. Davčnega odtegljaja na take neprijavljene dohodke ni mogoče obračunati v dohodnini niti ga ni mogoče povrniti.
- 5 Člen 465 ZDD 1992 določa, da lahko kraji in občine določijo davek, dodaten dohodnini.
- 6 Člen 466 ZDD 1992 določa:

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

- pred obračunom akontacij iz členov od 157 do 168 in od 175 do 177 ter davčnih odtegljajev, pavšalnega deleža tujega davka in davčnih olajšav iz členov 134 in od 277 do 296;

- pred uporabo povišanj iz členov od 157 do 168, povračila iz členov od 175 do 177 ter povečanj davkov iz člena 444.“

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

- 8 Člen 468 ZDD 1992 določa:

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

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

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

- 10 V odločbi o odmeri davka za to davčno leto so bile te obresti in dividende obdavčene ločeno, in sicer po 15-odstotni oziroma 25-odstotni stopnji. Poleg tega je bil tako določen davek povečan za dodatni občinski davek, ki ga je občina stalnega prebivališča tožečih strank določila na 8 % državnega davka.
- 11 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta zoper to odločbo o odmeri davka vložili ugovor, v katerem ugovarjata, prvič, odmeri in pobiranju davka v višini 25 % na dividende, saj je Kraljevina Nizozemska že obdavčila dividende, ki izvirajo iz te države, in drugič, odmeri in pobiranju dodatnega občinskega davka.
- 12 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta za davčno leto 2005 vložili napoved za odmero dohodnine, v kateri sta zlasti prijavili dohodke iz premičnega premoženja, prejete v tujini, in sicer G. Dijkman dividende v znesku 14.551,23 EUR in M. Dijkman-Lavaleije dividende v znesku 15.359,53 EUR, kar ni bilo predmet davčnega odtegljaja.
- 13 Ker sta bila ta zneska v odločbi o odmeri davka za to davčno leto posebej obdavčena po 25-odstotni stopnji, dodatno k ustreznemu občinskemu davku, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari zoper to odločbo vložili ugovor, v katerem sta navedli enake očitke kot zoper odločbo o odmeri davka, ki se nanaša na davčno leto 2004.
- 14 Ker sta bila njuna ugovora zavrnjena, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari vložili tožbo pri rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu), ki je njuno tožbo zavrnilo.

- 15 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta hof van beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu) predlagali, prvič, naj se pri viru odtegnjeni nizozemski davek od dividend, prijavljenih za davčni leti 2004 in 2005, obračuna v dohodnini, dolgovan v Belgiji, in naj se zato državi Belgiji naloži, naj jima povrne zneska 11.906 EUR in 3479 EUR, pri čemer gre za državne davke, pobrane na te dividende. Drugič, predlagata, naj se jima povrneta zneska 2206 EUR in 800 EUR, ki ustrezata dodatnemu občinskemu davku.
- 16 Hof van beroep te Antwerpen je odločilo, da zahtevka tožečih strank v postopku v glavni stvari glede obračuna pri viru odtegnjenega nizozemskega davka v zvezi z davkom, dolgovanim v Belgiji, nista utemeljena.
- 17 Glede dodatnega občinskega davka je navedeno sodišče ugotovilo, da se davčni zavezanci, če so v tujini prejeli dohodke iz premičnega premoženja, ki še niso bili predmet davčnega odtegljaja, ne morejo sklicevati na pravilo iz člena 313 ZDD 1992 glede oprostitve davčnega odtegljaja in so zavezani te dohodke prijaviti. Ko so dohodki iz premičnega premoženja prijavljeni, je treba na podlagi členov 465 in 466 ZDD 1992 še vedno plačati dodatni občinski davek. Nasprotno pa, če davčni zavezanci prejema belgijske dohodke iz premičnega premoženja, so ti dohodki predmet oprostitve davčnega odtegljaja. V ureditvi oprostitve davčnega odtegljaja dohodkov iz premičnega premoženja, ki bi bili tako predmet pri viru odtegnjenega davka, ni treba prijaviti in zato niso predmet tega davka. Edina možnost, da bi za te davčne zavezance veljalo pravilo iz člena 313 ZDD 1992 in bi se tako izognili dodatnemu občinskemu davku na svoje dohodke iz premičnega premoženja, pridobljene v tujini, bi bila, da bi dopustili, da jim te dohodke izplača belgijski posrednik, ki bi izračunal, odtegnil in plačal davčni odtegljaj.

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

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

Vprašanje za predhodno odločanje

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

Omejitev temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo ES

- 20 Opozoriti je treba, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbe z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36; z dne 8. novembra 2007 v zadevi *Amurta*, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 16, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi *Komisija proti Italiji*, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 28).
- 21 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da belgijska vlada meni, da je treba obravnavano zadevo preučiti glede na člen 49 ES, in ne glede na člen 56 ES. Ker lahko le belgijski posredniki upravljajo oproščeni davčni odtegljaj, je namreč po mnenju te vlade dostop do te ureditve oprostitve za davčnega zavezanca, rezidenta Belgije, ki kapital vlaga v drugi državi članici, odvisen od kraja, v katerem prejema dohodke iz premičnega premoženja, in ne od kraja, v katerem vlaga kapital.
- 22 Najprej je treba torej določiti, ali lahko nacionalna zakonodaja, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, vpliva na izvajanje svobode opravljanja storitev in prostega pretoka kapitala in koliko.
- 23 Opozoriti je treba, prvič, da člen 49 ES zahteva odpravo vsakršne omejitve svobode opravljanja storitev, tudi če ta omejitev velja brez razlikovanja za nacionalne ponudnike in ponudnike iz drugih držav članic, če ta omejitev prepoveduje, ovira ali zmanjšuje privlačnost dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici, kjer zakonito ponuja podobne storitve (glej sodbo z dne 8. septembra 2009 v zadevi *Liga*

Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International, C-42/07, ZOdl., str. I-7633, točka 51 in navedena sodna praksa).

- 24 Poleg tega člen 49 ES v skladu z ustaljeno sodno prakso ne zagotavlja pravic le same-mu ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku teh storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 25 Drugič, zlasti ukrepi, ki jih sprejme država članica, da bi svoje rezidente odvrnila od najemanja posojil v drugih državah članicah ali od vlaganja v drugih državah članicah, pomenijo omejitve pretoka kapitala v smislu člena 56(1) ES (glej zlasti sodbi z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 18, in z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093, točka 33).
- 26 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da je treba za to, da bi se ugotovilo, ali nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbo, upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej v tem smislu sodbo z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 27 Zakonodaja, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, uvaja različno obravnavanje tako glede izvora dohodkov iz premičnega premoženja davčnih zavezancev rezidentov kakor glede ponudnika, ki jim te dohodke izplačuje.

- 28 Prvič, zakonodaja v postopku v glavni stvari, zlasti kot je ugotovilo predložitveno sodišče, uvaja različno obravnavanje med dohodki iz premičnega premoženja belgijskih rezidentov, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, ter dohodki, ki izvirajo iz vlaganja v Belgiji, ker je treba prve prijaviti in so zato predmet dodatnega davka, in sicer dodatnega občinskega davka, medtem ko so drugi zaradi ureditve oprostitve davčnega odtegljaja tega davka oproščeni.
- 29 Drugič, kot trdi belgijska vlada, se lahko belgijski rezident, ki vlaga v drugi državi članici, odloči, da mu dohodke iz premičnega premoženja, ki pripadajo tem vlaganjem, izplača posrednik s sedežem v Belgiji, in v tem primeru je mogoče uporabiti ureditev oprostitve davčnega odtegljaja, zato se ti dohodki izognejo dodatnemu občinskemu davku. Vendar pomeni izplačilo dohodkov, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, opravljanje storitev v smislu člena 49 ES.
- 30 Taka zakonodaja lahko zato vpliva tako na prosti pretok kapitala kakor na svobodo opravljanja storitev.
- 31 Zato različno obravnavanje, ki ga je uvedla država članica, glede na kraj vlaganja kapitala, vodi do odvrčanja rezidenta te države članice od tega, da bi svoj kapital vlagal v družbo s sedežem v drugi državi članici, in ima tudi omejevalni učinek na družbe s sedežem v drugih državah članicah, ker zanje pomeni oviro za zbiranje kapitala v prvi državi članici (glej v tem smislu sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 166, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi *Grønfeldt*, C-436/06, ZOdl., str. I-12357, točka 14).

- 32 Poleg tega, ker lahko le posredniki s sedežem v Belgiji obračunajo oproščeni davčni odtegljaj, so ti na podlagi nacionalne zakonodaje, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, postavljeni v ugodnejši položaj pri opravljanju storitev, povezanih z izplačilom dohodkov belgijskim rezidentom, ki izvirajo iz vlaganja v drugih državah članicah, kot posredniki s sedežem v teh državah in so zato njihove storitve na podlagi navedene zakonodaje manj privlačne.
- 33 Vendar je iz sodne prakse razvidno, da Sodišče načeloma preizkusi zadevni ukrep zgolj glede na eno od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je v okoliščinah postopka v glavni stvari ena od njih popolnoma drugotna v razmerju do druge in da se ji lahko pridruži (sodba z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 34; po analogiji glej tudi sodbo z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 37).
- 34 V obravnavani zadevi se spor o glavni stvari nanaša na naložitev dodatnega občinskega davka na dohodke iz vlaganja v drugi državi članici in se torej nanaša na posledice, ki za davčnega zavezanca rezidenta izvirajo iz svobodnega pretoka kapitala.
- 35 Tako mora davčni zavezanec rezident prav zaradi izvajanja te svoboščine izbrati posrednika za izplačilo dohodkov, ki izvirajo iz zadevnih vlaganj. Izbira tega posrednika in zato vidiki svobode opravljanja storitev so v tem okviru drugotni glede na vidike prostega pretoka kapitala.

- 36 Zato je treba ob upoštevanju razmislekov iz točke 31 te sodbe ugotoviti, da pomeni nacionalna zakonodaja, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na podlagi člena 56 ES načeloma prepovedana.
- 37 Ta ugotovitev ni omajana s trditvami belgijske vlade, ki, prvič, skuša zmanjšati učinke različnega obravnavanja, ki izvirajo iz nacionalne zakonodaje, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, in drugič, zatrjuje, da je davčni zavezanec, ki vlaga v Belgiji, v zvezi z ureditvijo oprostitve davčnega odtegljaja v drugačnem položaju kot davčni zavezanec, ki vlaga v drugi državi članici.
- 38 Glede prve točke je treba najprej poudariti, da v zvezi z obravnavanjem obresti in dividend v postopku v glavni stvari ni upoštevno, da nekatere druge vrste dohodkov iz premoženja niso predmet oprostitve davčnega odtegljaja, čeprav se prejemajo v Belgiji, in so zato vedno podvržene dodatnemu občinskemu davku, ker istovrstne obresti in dividende, ki se prejemajo v Belgiji, spadajo v ureditev davčnega odtegljaja.
- 39 Belgijska vlada poleg tega trdi, da učinki različnega obravnavanja niso nujno neugodni za prejemnike dohodkov iz premoženja, ki izvirajo iz druge države članice, ker plačilo davka prek oprostitve davčnega odtegljaja vodi do slabšega likvidnostnega položaja davčnega zavezanca, ki mu je znesek tega davka takoj odvzet, medtem ko lahko ob plačilu davka v običajnem okviru odmere in pobiranja dohodnine ta znesek obdrži povprečno dve leti in tako iz njega prejema dohodke.

- 40 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da naložitev dodatnega davka s strani države članice na dohodke iz premičnega premoženja, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici, glede na dohodke, ki izvirajo iz vlaganja v prvi državi članici, sama po sebi pomeni neugodno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju s prostim pretokom kapitala.
- 41 V skladu s sodno prakso pa se neugodno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, ne more na podlagi morebitnih drugih ugodnosti šteti za skladno s pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 61, in zgoraj navedeno sodbo Amurta, točka 75).
- 42 Poleg tega je s Pogodbo prepovedana tudi majhna omejitev temeljne svoboščine ali omejitev, ki je za njo manj pomembna (glej v tem smislu sodbe z dne 15. februarja 2000 v zadevi Komisija proti Franciji, C-34/98, Recueil, str. I-995, točka 49; z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 43, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 50).
- 43 Belgijska vlada zato ne more uspešno trditi, da se lahko naložitev dodatnega občinskega davka na dohodke iz vlaganja v drugi državi članici izravna z boljšim likvidnostnim položajem davčnega zavezanca rezidenta, ki prejema te dohodke, v nasprotju z dohodki, ki izvirajo iz vlaganja davčnega zavezanca rezidenta v državi članici rezidentstva, ki so predmet davčnega odtegljaja.
- 44 V zvezi z drugo točko belgijska vlada trdi, da je položaj davčnega zavezanca, ki vlaga v Belgiji, drugačen od položaja davčnega zavezanca, ki vlaga v drugi državi članici. V zadnjem primeru namreč upravljanje in obračunanje oproščenega davčnega odtegljaja ne bi bilo mogoče zaupati osebam nerezidentom, ki so dolžni plačati davke na

dohodke iz premičnega premoženja, ne da bi obstajala verjetnost težav pri izterjavi davkov ob nezadostnem plačilu tega odtegljaja. Sodišče je v sodbi z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767) implicitno priznalo, da take težave niso zadovoljivo rešene v mednarodnih sporazumih o pomoči pri izterjavi in da so zato davčni zavezanci s sedežem v tujini glede izterjave davkov v drugačnem položaju kot davčni zavezanci rezidenti.

⁴⁵ V zvezi s tem zadošča trditev, da je v okviru zakonodaje, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, davčni zavezanec rezident, ki je prejel dohodke iz vlaganja v drugi državi članici, ravno tako dolžan plačati davek na navedene dohodke v svoji državi članici rezidentstva kakor davčni zavezanec rezident, ki je prejel dohodke iz vlaganja v tej zadnji državi članici.

⁴⁶ Zato je v tem okviru ravno okoliščina, da so navedeni dohodki predmet različnih tehnik obdavčitve, razlog različnega obravnavanja, ki vodi do tega, da so le dohodki, prejeti iz vlaganja v drugi državi članici, nujno predmet dodatnega občinskega davka, ki pa ne izraža različnega položaja zadevnih davčnih zavezancev v zvezi s tem davkom.

⁴⁷ V zvezi z davkom, kot je obravnavani v postopku v glavni stvari, ki so ga uvedli kraji in občine za vse davčne zavezance istega kraja ali občine in katerega osnova za odmero je dohodnina, namreč davčni zavezanec rezident, ki prejema dohodke iz vlaganja

v drugi državi članici, ni v objektivno drugačnem položaju od davčnega zavezanca rezidenta, ki prejema dohodke iz vlaganja v svoji državi članici rezidentstva.

- 48 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da zakonodaja države članice, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.

Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

- 49 Kot je razvidno iz dobro ustaljene sodne prakse, morajo biti nacionalni ukrepi, ki omejujejo prosti pretok kapitala, utemeljeni z razlogi iz člena 58 ES ali z nujnimi razlogi splošnega interesa, pod pogojem, da so ustrezni za zagotavljanje uresničevanja sledenih ciljev in ne presegajo tega, kar je potrebno za doseg te ciljev (glej v tem smislu sodbo z dne 23. oktobra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-112/05, ZOdl., str. I-8995, točki 72 in 73 ter navedena sodna praksa).
- 50 Po mnenju belgijske vlade je zakonodaja, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, utemeljena z razlogi, ki se nanašajo na doslednost in svojevrstnost belgijskega davčnega sistema ter na nujnost zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora.
- 51 Tako naj bi bil monopol, ki je glede sestavečasne prijave dohodka in plačila davčnega odtegljaja, priznan posrednikom s sedežem v Belgiji, sestavni del belgijskega davčnega sistema in naj bi pomenil način pobiranja davkov, ki je preprost za davčne

zavezance in poceni za državo, ker posredniki, ki dolgujejo ta odtegljaj, nosijo upravne stroške njegove odmere in pobiranja ter plačila.

- 52 S centralizacijo pobiranja davka na dohodke iz premožnega premoženja, prejete v tujini, pri belgijskih posrednikih naj bi belgijski davčni sistem racionaliziral nadzorne ukrepe, in sicer s tem, da jih omejuje na nekaj sto posrednikov, kar naj bi zagotovilo učinkovitost davčnega nadzora, ker omogoča sledenje finančnih tokov v njihovi celoti pri vsakem posredniku, ki dolguje davčni odtegljaj. Če bi bilo davčnemu zavezancu, ki je fizična oseba in belgijski rezident, dovoljeno upravljati davčni odtegljaj, ki ga dolguje zaradi svojih dohodkov iz premoženja, izplačanih v tujini, bi bilo takšno sledenje finančnih tokov tako rekoč onemogočeno, ker bi jih bilo treba analizirati na podlagi napovedi davčnih odtegljajev, ki so jih opravili milijoni akterjev.
- 53 Poleg tega, če bi se osebam, ki dolgujejo dohodke iz premožnega premoženja, ali finančnim posrednikom s sedežem v drugi državi članici dopustilo obračunati oproščeni davčni odtegljaj v imenu belgijskega rezidenta, prav tako ne bi bila zagotovljena učinkovitost davčnega nadzora, ki jo izvaja belgijska davčna uprava, ker mednarodni sporazumi o pomoči pri vzpostavitvi davkov ne bi mogli v celoti zagotoviti učinkovitosti davčnega nadzora v zvezi z gospodarskimi subjekti s sedežem v drugih državah članicah.
- 54 Prvič, v zvezi s temi utemeljitvami je treba spomniti, da je Sodišče že potrdilo, da nujnost zagotovitve doslednosti davčnega sistema lahko utemelji omejitev izvrševanja temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba (sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42, in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 43).

- 55 Da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, pa Sodišče zahteva neposredno povezavo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo, pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (glej zgoraj navedeno sodbo Papillon, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 56 Vendar kakor je že bilo ugotovljeno v točki 46 te sodbe, različno obravnavanje, kot je obravnavano v postopku v glavni stvari, ne zadeva le uporabe različnih tehnik obdavčenja glede na to, ali zadevni dohodki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici ali v državi članici rezidentstva. Zadevne različne tehnike obdavčevanja namreč vodijo do tega, da so dohodki iz premičnega premoženja, ki izvirajo iz vlaganja v drugi državi članici in niso predmet davčnega odtegljaja, predmet dodatne obdavčitve v obliki dodatnega občinskega davka, medtem ko so lahko dohodki, ki izvirajo iz vlaganja v Belgiji, oproščeni tega davka, ker jih ni treba prijaviti, saj so že bili predmet davčnega odtegljaja.
- 57 Belgijska vlada pa se ni sklicevala na nobeno določeno davčno dajatev, ki bi izravnala ugodnost, ki jo daje ta oprostitvev.
- 58 Drugič, Sodišče je potrdilo, da je nujnost zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora nujen razlog splošnega interesa, ki lahko utemelji omejitev izvrševanja temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo X in Passenheim-van Schoot, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 59 Vendar čeprav lahko nujnost ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora utemeljuje stališče belgijske vlade, da lahko oproščeni davčni odtegljaj obračunajo le posredniki

s sedežem v Belgiji, ne more utemeljiti dejstva, da se dohodki, ki so predmet tega odtegljaja, in dohodki, ki niso, v zvezi z dodatnim občinskim davkom obravnavajo različno.

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

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

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

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

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

Podpisi