Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 25. oktobrī*

Valsts pienākumu neizpilde — LESD 49. un 63. pants — EEZ līguma 31. un 40. pants — Ienākumu no kapitāla un kustamas mantas aplikšana ar nodokli — Ieguldījumu sabiedrības, kas ir rezidentes un kas ir nerezidentes — Priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas — Priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atskaitīšana — Ienākumu no kapitāla un kustamas mantas atbrīvojums no nodokļa — Diskriminācija — Pamatojumi

Lieta C-387/11

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2011. gada 19. jūlijā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *W. Mölls* un *C. Soulay*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Beļģijas Karalisti, ko pārstāv *J.-C. Halleux* un *M. Jacobs*, pārstāvji,

atbildētāja,

ko atbalsta

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, ko pārstāv *S. Behzadi-Spencer*, pārstāve,

persona, kas iestājusies lietā.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: A. Ticano [*A. Tizzano*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents), Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

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

* Tiesvedības valoda – franču.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, atstājot spēkā atšķirīgas tiesību normas par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas aplikšanu ar nodokļiem atkarībā no tā, vai tos gūst Beļģijas ieguldījumu sabiedrības vai ārvalstu ieguldījumu sabiedrības, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 49. un 63. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – "EEZ līgums") 31. un 40. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās Beļģijas tiesību normas

2 1992. gada Likuma par ienākuma nodokli [*Code des impôts sur les revenus 1992*] (turpmāk tekstā – "*CIR 1992*") 1. pantā ir noteikts:

"1. Ienākuma nodoklis ir:

1) nodoklis, ar ko apliek karalistes iedzīvotāju kopējos ienākumus, saukts par fizisko personu ienākuma nodokli;

2) sabiedrību rezidentu nodoklis par to kopējiem ienākumiem, saukts par uzņēmumu ienākumu nodokli;

3) nodoklis, ar ko apliek tādu Beļģijas juridisko personu ienākumus, kuras nav uzņēmumi, saukts par juridisko personu nodokli;

4) nodoklis, ar kuru apliek nerezidentu ienākumus, saukts par nerezidentu nodokli.

2. Nodokļi tiek iekasēti priekšnodokļu veidā pirmās nodaļas VI sadaļā minētajās robežās un saskaņā ar tur paredzētajiem noteikumiem."

Sabiedrībām, Beļģijas rezidentēm, piemērojamais nodokļu režīms

3 No *CIR 1992* 179. panta izriet, ka sabiedrības rezidentes, tas ir, sabiedrības, kuru juridiskā adrese, galvenā atrašanās vieta vai vadības vai valdes atrašanās vieta ir Beļģijā, maksā uzņēmumu ienākuma nodokli.

4 Tādējādi *CIR 1992* 185. panta 1. punktā ir precizēts, ka šīm sabiedrībām nodoklis ir jāmaksā par visiem ienākumiem, ieskaitot izmaksātās dividendes.

5 *CIR 1992* 185.a panta 1. punktā tomēr ir paredzēts, ka ieguldījumu sabiedrības "nodokli maksā tikai no neparasto vai labprātīgo priekšrocību un kā profesionālās izmaksas neatskaitāmo izdevumu un izmaksu, kas nav akciju vai kapitāldaļu vērtības zudums vai samazināšanās, kopsummas neatkarīgi no tām 219. pantā paredzētās speciālās nodevas".

6 Šajā ziņā *CIR 1992* 219. pantā ir paredzēts atsevišķs nodoklis, kas ir it īpaši atkarīgs no sabiedrības izmaksām, proti, komisijas maksām vai atlīdzības, komerciālām vai citādām atlaidēm, kuras nav pamatotas ar individuālu veidlapu un kopsavilkuma izrakstu, kā arī slēptās peļņas, proti, peļņas, ko ir konstatējusi administrācija, bet kas nav iekļauta sabiedrības grāmatvedības rezultātā.

7 Saskaņā ar *CIR 1992* 249. un 261. pantu uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek iekasēts no Beļģijas Karalistes iedzīvotāju, sabiedrību rezidenšu, kā arī tādu nerezidentu nodokļa maksātāju, kuriem Beļģijā ir kāda iestāde, gūtajiem ienākumiem no kapitāla un kustamās mantas priekšnodokļa veidā.

8 *CIR 1992* 269. pantā priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas ir noteikts 15 % apmērā ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un 25 % apmērā – dividendēm.

9 *CIR 1992* 276. pantā ir noteikts:

"1. pantā paredzētie nodokļi tiek maksāti turpinājumā norādītajā apmērā, atskaitot nekustamā īpašuma priekšnodokli, priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas un profesionālo priekšnodokli, ārvalstu nodokļa daļas fiksētā apmērā un nodokļa kredītu."

10 *CIR 1992* 279. pantā ir precizēts:

"Priekšnodoklī par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas tiek ieskaitīts saskaņā ar 269. pantu noteiktais priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas."

11 *CIR 1992* 304. panta 2. punkta otrajā daļā ir paredzēts:

"Sabiedrību rezidenšu gadījumā iespējamais 279. pantā paredzētā [..] priekšnodokļa par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas atlikums vajadzības gadījumā tiek atskaitīts no dažādiem nodokļiem, kas maksājami saskaņā ar 219. un 219.a pantu, bet pārējā daļa, ja tā sasniedz EUR 2,50, tiek atmaksāta."

Nodokļu režīms, kas ir piemērojams ieguldījuma sabiedrībām, kuras nav rezidentes Beļģijā

12 Saskaņā ar *CIR 1992* 227. un 228. pantu ārvalstu sabiedrības, kā arī asociācijas, nodibinājumi un jebkādas citas organizācijas bez juridiskas personas statusa, kuras ir izveidotas tādā juridiskā formā, kas ir līdzīga sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar Beļģijas tiesībām, bet kuru juridiskā adrese, galvenā atrašanās vieta, vadības vai valdes atrašanās vieta nav Beļģijā, maksā nerezidentu nodokli, ko aprēķina tikai no Beļģijā radušamies vai gūtajiem apliekamajiem ienākumiem.

13 Šīs tiesību normas ir piemērojamas sabiedrībām nerezidentēm, kurām Beļģijas teritorijā ir kāda iestāde.

14 Saskaņā ar *CIR 1992* 294. pantu priekšnodokļi par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas tiek ieskaitīti nerezidentu nodoklī.

15 Tādu sabiedrību nerezidentu gadījumā, kurām Beļģijas teritorijā nav savas iestādes, *CIR 1992* 248. pantā ir paredzēts, ka nodoklis par ienākumiem, kas nav minēti *CIR 1992* 232.–234. pantā, ir vienāds ar dažādiem priekšnodokļiem un *CIR 1992* 301. pantā paredzēto speciālo nodevu.

Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

16 Uzskatīdama, ka noteikumi par tādu ieguldījuma sabiedrību nerezidenšu, kurām Beļģijas teritorijā nav pastāvīgas iestādes, ienākumu no kapitāla un kustamās mantas aplikšanu ar nodokli ir nelabvēlīgāki par tiem, kas attiecas uz Beļģijā reģistrētu ieguldījumu sabiedrību aplikšanu ar nodokli, Komisija 2008. gada 17. oktobrī Beļģijas iestādēm nosūtīja brīdinājuma vēstuli, uzsverot šo tiesību aktu neatbilstību LESD 49., 54. un 63. pantam.

17 Tā kā Beļģijas iestādes uz šo vēstuli neatbildēja, Komisija Beļģijas Karalistei 2010. gada 4. jūnijā nosūtīja argumentētu atzinumu, aicinot šo dalībvalsti panākt atbilstību minēto pantu prasībām divu mēnešu termiņā pēc šī atzinuma saņemšanas.

18 Nebūdama apmierināta ar Beļģijas iestāžu 2010. gada 17. septembrī sniegto atbildi, Komisija nolēma celt šo prasību.

19 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2012. gada 9. janvāra rīkojumu Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajai Karalistei tika atļauts iestāties lietā Beļģijas Karalistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Par LESD tiesību normu ierobežojumu esamību

Lietas dalībnieku argumenti

20 Komisija apgalvo, ka atšķirīgā ieguldījumu sabiedrību rezidenšu un tādu ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu, kurām Beļģijas teritorijā nav pastāvīgas iestādes, aplikšana ar nodokli rada atšķirīgu attieksmi pret šo abu veidu sabiedrībām un izraisa LESD 49. un 63. panta pārkāpumu.

21 Faktiski, lai gan šie abu kategoriju nodokļu maksātāji vienādi maksā priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas (turpmāk tekstā – "priekšnodoklis"), sabiedrībām rezidentēm esot piemērojams izdevīgāks režīms.

22 Pirmkārt, *CIR 1992* 185.a pantā esot paredzēts šāda veida ienākumu atbrīvojums un nodokļa uzlikšana sabiedrībām rezidentēm paredzēta tikai zināmos izņēmuma gadījumos, kā arī speciālās nodevas veidā, kas ir paredzēta *CIR 1992* 219. pantā.

23 Otrkārt, *CIR 1992* 304. pantā esot izveidots mehānisms, kas neitralizējot ienākumu gūšanas vietā samaksāto priekšnodokli. Šī panta 2. punkta otrajā daļā faktiski esot atļauts iespējamu šī priekšnodokļa pārpalikumu ieskaitīt speciālos nodokļos, kas ir maksājami saskaņā ar *CIR 1992* 219. pantu, un pat saņemt atlikumu, ja tas sasniedz EUR 2,50.

24 Saskaņā ar Komisijas teikto šī atšķirīgā attieksme radot kapitāla brīvas aprites šķērsli, kā arī pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu. Atļaujot tikai sabiedrībām rezidentēm atskaitīt priekšnodokli no to maksājamā nodokļa un atbrīvot no nodokļa to saņemtos ienākumus no kapitāla un kustamās mantas, ar valsts tiesību aktiem tām ieguldījumu sabiedrībām nerezidentēm, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, iespēja ieguldīt Beļģijas sabiedrībās tiekot padarīta mazāk pievilcīga.

25 Beļģijas Karaliste, atzīstot, ka pastāv atšķirīga attieksme starp nodokļu režīmu, kas attiecas uz sabiedrībām rezidentēm, un to, kas attiecas uz tādām sabiedrībām nerezidentēm, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, uzsver, ka šo abu kategoriju sabiedrības juridiskā un faktiskā ziņā atrodas objektīvi dažādās situācijās, kas pamato šādu atšķirīgu attieksmi.

26 Pirmkārt, sabiedrības rezidentes maksā uzņēmumu ienākuma nodokli saskaņā ar *CIR 1992* 185., 185.a un 219. pantu. Attiecībā uz sabiedrībām nerezidentēm, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, Komisija prasības pieteikumā neesot norādījusi nevienu atšķirību saistībā ar nodokļu režīmu, kuram tās ir pakļautas savās mītnes valstīs. Faktiski valstīs, kurās tām nav jāmaksā ienākuma nodoklis, vai gadījumos, kad to peļņa ir atbrīvota no nodokļa, sabiedrības nerezidentes neesot situācijā, kura būtu salīdzināma ar sabiedrību rezidenšu situāciju.

27 Otrkārt, Komisija esot aizmirsusi minēt, ka attiecīgi sabiedrību rezidenšu vai sabiedrību nerezidenšu, kurām Beļģijā ir pastāvīga iestāde, gadījumā kā priekšnodoklis samaksātās summas ir atskaitāmas vai pat atmaksātas no uzņēmumu ienākuma nodokļa vai nerezidentu nodokļa summas tikai zināmos apstākļos un ar zināmiem ierobežojumiem, it īpaši tiem, kas ir paredzēti *CIR 1992* 281. un 282. pantā.

28 Trešķārt, Beļģijas Karaliste uzsver, ka saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibinātie ieguldījumu fondi netiek uzskatīti par atšķirīgām juridiskām personām un kā tādiem tiem nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis. Tāpēc priekšnodoklis, ar kuru ir apliekami ienākumi no kapitāla un kustamas mantas, kas ir piešķirti šādiem fondiem, ir galīgi iekasēts, tāpat kā tas ir tādu ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu gadījumā, kurām Beļģijas teritorijā nav pastāvīgas iestādes.

29 Ceturtkārt, ja tiktu konstatēts, ka šādu sabiedrību nerezidenšu ienākumi ar nodokli tiek aplikti divkārši, tas tā būtu dalībvalstu nodokļu tiesību aktu nesaskaņotības dēļ, ciktāl vispārīgi tiek uzskatīts, ka rezidences valsts principā ir tā, kurai ir jāneitralizē šāda dubulta aplikšana ar nodokļiem.

30 Piektkārt, esot jāņem vērā, ka ieguldījumu sabiedrības darbojas kā finanšu starpnieki uz ieguldītāju rēķina. Taču, ja ir jāsalīdzina daļu turētāju situācijas, tad obligāti būtu konstatējamas arī sarežģītas atšķirības.

31 Sestkārt, nodokļa iekasēšanas veids sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu gadījumā esot atšķirīgs. Pirmajā gadījumā nodoklis tiekot noteikts pēc reģistra, bet otrajā gadījumā – ar nodokļa iekasēšanu priekšnodokļa veidā.

32 Septītkārt, ieguldījumu sabiedrības nerezidentes, tā kā tās savu aktīvu kolektīvās pārvaldības darbību veic ārvalstīs, obligāti neveic tādas pašas operācijas kā ieguldījumu sabiedrības rezidentes, proti, piemēram, kapitāldaļu sadalīšanu Beļģijā bez akciju publiskā piedāvājuma.

Tiesas vērtējums

– Par LESD 49. un 63. panta piemērojamību

33 Iesākumā, tā kā Komisija apgalvo, ka Beļģijas Karaliste esot pārkāpusi gan LESD 49. pantu, gan LESD 63. pantu, ir jāatgādina, ka, lai noskaidrotu, vai valsts tiesiskais regulējums attiecas uz vienu vai otru no šīm pamatbrīvībām, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma priekšmets (skat. it īpaši 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 22. punkts; 2009. gada 26. marta spriedumu lietā C-326/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-2291. lpp., 33. punkts; 2010. gada 11. novembra spriedumu lietā C-543/08 Komisija/Portugāle, Krājums, I-11241. lpp., 40. punkts, un 2011. gada 10. novembra spriedumu lietā C-212/09 Komisija/Portugāle, Krājums, I-10889. lpp., 41. punkts).

34 Šajā ziņā jau ir ticis nospriests, ka uz valsts tiesību aktiem, kurus iecerēts piemērot tikai līdzdalībai, kas ļauj zināmā mērā ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību, attiecas Līguma normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību (skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 37. punkts, un 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-81/09 *Idryma Typou*, Krājums, I-10161. lpp., 47. punkts). Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāla daļām, kuru iegādes mērķis ir tikai kapitāla ieguldīšana bez vēlmes ietekmēt vai kontrolēt uzņēmuma vadību, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti (2011. gada 15. septembra spriedums lietā C-310/09 *Accor*, Krājums, I-8115. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Jākonstatē, ka šajā prasībā par pienākumu neizpildi nav izslēgts, ka apstrīdētās valsts tiesību normas var ietekmēt gan pakalpojumu sniegšanas brīvību, gan kapitāla brīvu apriti. Tāpēc šīs tiesību normas ir jāapskata gan LESD 49. panta, gan LESD 63. panta aspektā.

– Par pienākumu neizpildi, kas izriet no LESD 63. panta 1. punkta

36 Jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, 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; 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 28. punkts; 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā C-487/08 Komisija/Spānija, Krājums, I-4843. lpp., 37. punkts, un 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09 Komisija/Vācija, Krājums, I-9879. lpp., 44. punkts).

37 Katras dalībvalsts ziņā ir, ievērojot Savienības tiesības, organizēt savu sistēmu sadalītās peļņas aplikšanai ar nodokli un šajā ziņā noteikt ar nodokli apliekamo summu, kā arī saņēmējam akcionāram piemērojamo nodokļa likmi (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 50. punkts; lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 47. punkts; 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Krājums, I-3747. lpp., 30. punkts; 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-128/08 *Damseaux*, Krājums, I-6823. lpp., 25. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 45. punkts).

38 Šajā lietā ir noskaidrots, ka Beļģijas tiesību aktos ir paredzēts, ka par Beļģijā reģistrētas sabiedrības izmaksātajām dividendēm un procentiem gan ieguldījuma sabiedrībām, kas ir rezidentes šajā dalībvalstī, gan ieguldījuma sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, ir maksājams priekšnodoklis. Tomēr dividendes un procenti, kas ir izmaksāti Beļģijā reģistrētām ieguldījuma sabiedrībām, ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa kā ienākumi no kapitāla un kustamās mantas saskaņā ar *CIR 1992* 185.a pantu. Turklāt *CIR 1992* 304. panta 2. punkta otrajā daļā ir atļauts priekšnodokli ieskaitīt šo ieguldījumu sabiedrību maksājamajā uzņēmumu ienākuma nodoklī un pat saņemt atpakaļ starpību starp ienākumu gūšanas vietā ieturēto priekšnodokli un faktiski maksājamo nodokli, ja vien šī starpība sasniedz EUR 2,50. Tas pats saskaņā ar *CIR 1992* 304. panta 2. punkta piekto daļu attiecas uz ieguldījumu sabiedrībām nerezidentēm, kuras gan maksā nerezidentu nodokli saskaņā ar *CIR 1992* 233. pantu, proti, tām, kurām Beļģijā ir pastāvīga iestāde. No tā izriet, ka ieguldījumu sabiedrības rezidentes var izvairīties no nodokļu nastas, kas izriet no priekšnodokļa, ar kuru ir apliekami ienākumi no kapitāla un kustamās mantas, ko tās saņem no Beļģijas sabiedrībām.

39 Lai gan ieguldījuma sabiedrībām rezidentēm atzītās tiesības uz nodokļa atbrīvojumu un atskaitīšanu ir pakļautas zināmiem nosacījumiem un ierobežojumiem, it īpaši tiem, kas ir paredzēti *CIR 1992* 281. un 282. pantā, šādas tiesības tomēr nav paredzētas ieguldījuma sabiedrībām nerezidentēm, kurām Beļģijas teritorijā nav pastāvīgas iestādes, un tāpēc priekšnodoklis, kas tiek iekasēts par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas, ko šīs sabiedrības saņem no Beļģijas sabiedrībām, kurās tās ir ieguldījušas, saskaņā ar *CIR 1992* 248. pantu veido galīgu nodokli.

40 Tādējādi jāatzīst, ka Beļģijas nodokļu tiesību akti rada nelabvēlīgāku attieksmi nodokļu ziņā pret ienākumiem no kapitāla un kustamās mantas, ko saņem ieguldījumu sabiedrības nerezidentes, kurām Beļģijas teritorijā nav pastāvīgas iestādes, salīdzinājumā ar tiem, ko saņem ieguldījumu sabiedrības rezidentes vai tādas nerezidentes, kurām Beļģijā ir pastāvīga iestāde.

41 Beļģijas Karaliste tomēr apgalvo, ka apstrīdēto nodokļu tiesību normu aspektā ieguldījumu sabiedrība rezidente atrodas atšķirīgā situācijā no ieguldījumu sabiedrība nerezidentes, kurai šajā dalībvalstī nav pastāvīgas iestādes.

42 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu "[LESD] 63. pants neskar dalībvalstu tiesības [..] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru situācija ir atšķirīga to dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ".

43 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tāpēc šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros paredzēts atšķirīgs regulējums attiecībā uz nodokļu maksātājiem atkarībā no dzīvesvietas vai valsts, kurā tie iegulda kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 57. punkts; 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-510/08 *Mattner*, Krājums, I-3553. lpp., 32. punkts; 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 56. punkts, kā arī 2012. gada 10. maija spriedumu apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 21. punkts).

44 Faktiski pašu minētajā tiesību normā paredzēto atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants".

45 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no šī paša panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No judikatūras izriet, ka, lai valsts nodokļu tiesisko regulējumu varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir jāskar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai tai ir jābūt attaisnotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 29. punkts; 2011. gada 1. decembra spriedumu lietā C-250/08 Komisija/Beļģija, Krājums, I-12341. lpp., 51. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 23. punkts).

46 Šajā ziņā Beļģijas Karaliste min vairākus faktus, kas liecinot, ka situācijas, kādās atrodas ieguldījumu sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, esot atšķirīgas.

47 Pirmām kārtām, ir noskaidrots, ka apstrīdētie nodokļu tiesību akti ir domāti, lai izvairītos no pārliekas ieguldījumu sabiedrību ienākumu aplikšanas ar nodokļiem, ņemot vērā, ka tās ir starpnieki starp sabiedrībām, kurās tās iegulda, un šo ieguldījumu sabiedrību kapitāldaļu turētājiem.

48 Tiesa jau ir atzinusi, ka, runājot par dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, saņēmējas sabiedrības rezidentes ne vienmēr ir salīdzināmā situācijā ar saņēmējām sabiedrībām, kas ir citas dalībvalsts rezidentes (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Vācija, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Tomēr, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai saskaņā ar konvenciju uzliek ienākuma nodokli ne tikai sabiedrībām rezidentēm, bet arī sabiedrībām nerezidentēm par ienākumiem, kurus tās saņem no sabiedrībām rezidentēm, minēto sabiedrību nerezidenšu situācija tuvinās tai, kādā ir sabiedrības rezidentes (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Vācija, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Tas vien, ka šī pati valsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā, neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā dalībvalstī izraisa risku, ka nodokļi tiks uzlikti vairākkārtīgi vai radīsies ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana. Šādā gadījumā, lai saņēmējas sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts LESD 63. pantā, izmaksātājas sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, lai saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu vairākkārtējas aplikšanas ar nodokli vai ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai pret sabiedrībām nerezidentēm tiktu izrādīta līdzvērtīga attieksme kā pret sabiedrībām rezidentēm (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts; lietā *Amurta*, 39. punkts; 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā Komisija/Itālija, 53. punkts; lietā Komisija/Spānija, 52. punkts, un lietā Komisija/Vācija, 57. punkts).

51 Šajā lietā ir jākonstatē, ka Beļģijas Karaliste ir izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz ienākumiem, kurus gūst ieguldījumu sabiedrības, kas ir citu dalībvalstu rezidentes. Šos ienākumus saņēmušās sabiedrības nerezidentes tādējādi ir situācijā, kas ir salīdzināma ar sabiedrību rezidenšu situāciju attiecībā uz ienākumu no kapitāla un kustamās mantas vairākkārtējas aplikšanas ar nodokli risku, no kā izriet, ka pret ienākumu saņēmējām sabiedrībām nerezidentēm nevar attiekties citādāk nekā pret ienākumu saņēmējām sabiedrībām rezidentēm (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Spānija, 53. punkts, un lietā Komisija/Vācija, 58. punkts).

52 Šo atzinumu neatspēko Beļģijas Karalistes arguments, ka ieguldījumu sabiedrības nerezidentes, kas no Beļģijas sabiedrībām saņem ienākumus no kapitāla un kustamās mantas, nemaksā lielākas likmes nodokli kā ieguldījumu sabiedrības rezidentes saskaņā ar *CIR 1992* 219. pantu.

53 No vienas puses, runājot par nodokļa nastu, kas ir ieviesta ar prasību maksāt speciālo nodevu, kura ir paredzēta *CIR 1992* 219. pantā un kura ir jāmaksā tikai ieguldījumu sabiedrībām rezidentēm, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru pamatbrīvībai pretējs nelabvēlīgs nodokļu režīms nevar tikt uzskatīts par saderīgu ar Savienības tiesībām tāpēc, ka ir citas priekšrocības, pieņemot, ka šādas priekšrocības pastāv (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Tāpēc Beļģijas Karaliste nevar šo faktu minēt kā kritēriju atšķirības konstatēšanai, lai pamatotu atšķirīgo attieksmi pret ieguldījumu sabiedrībām rezidentēm un ieguldījumu sabiedrībām nerezidentēm.

55 No otras puses, runājot par konvencionālajiem mehānismiem dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai, pirmkārt, ir jānorāda, ka nodokļa atskaitīšanas metodes piemērošanai būtu jāļauj Beļģijā ieturēto ienākuma nodokli pilnībā atskaitīt no saņēmējas ieguldījumu sabiedrības rezidences valstī maksājamā nodokļa, no kā izriet, ka, ja šīs sabiedrības saņemtie ienākumi no kapitāla un kustamās mantas galu galā tiktu aplikti ar lielākiem nodokļiem nekā ienākumi, kas pārskaitīti Beļģijā reģistrētajām sabiedrībām, par šo lielāko nodokļu nastu vairs nebūtu vainojama Beļģijas Karaliste, bet gan saņēmējas sabiedrības reģistrācijas valsts, kas ir īstenojusi savas pilnvaras nodokļu jomā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Spānija, 60. punkts, un lietā Komisija/Vācija, 67. punkts).

56 Otrkārt, ir arī jāprecizē, ka lēmums Beļģijā gūtos ienākumus aplikt ar nodokli citā dalībvalstī vai noteikt šiem ienākumiem piemērojamā nodokļa apmēru nav atkarīgs no Beļģijas Karalistes, bet no šīs citas dalībvalsts nodokļu tiesību normām (iepriekš minētie spriedumi lietā Komisija/Spānija, 64. punkts, un lietā Komisija/Vācija, 69. punkts).

57 Beļģijas Karaliste tātad nevar pamatoti apgalvot, ka Beļģijā samaksātā nodokļa atskaitīšana no citā dalībvalstī maksājamā nodokļa, piemērojot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, vienmēr ļaus neitralizēt atšķirīgo attieksmi, kas radusies, piemērojot valsts nodokļu tiesību aktu vai minēto konvenciju normas, kuru mērķis ir samazināt no priekšnodokļa izrietošo ieturējuma likmi (skat. arī iepriekš minēto 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā Komisija/Itālija, 39. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Spānija, 64. punkts, un lietā Komisija/Vācija, 70. punkts).

58 Otrām kārtām, Beļģijas Karaliste uzsver, ka Komisijas salīdzinājuma pamats attiecībā uz apstrīdētajiem nodokļu tiesību aktiem esot kļūdains. Tādējādi vispirms to specifiskā rakstura dēļ ieguldījumu sabiedrības nerezidentes atrodoties situācijā, kuru varot salīdzināt ar Beļģijas ieguldījumu fondiem, nevis ieguldījumu sabiedrībām rezidentēm. Turpinājumā – ieguldījumu sabiedrību rezidenšu darbības atšķiroties no ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu darbībām. Visbeidzot esot jāņem vērā nodokļu režīms, kas ir piemērojams ieguldījumu sabiedrību rezidenšu un ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, kapitāldaļu turētājiem.

59 Runājot, pirmkārt, par ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu situācijas salīdzināmību ar Beļģijas ieguldījumu fondiem, ir jānorāda, ka pirmajām ir juridiskas personas statuss, bet otrajām nav. Tāpēc Beļģijas Karaliste nevar apgalvot, ka ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu situācija ir jāsalīdzina ar ieguldījumu fondu situāciju tikai tāpēc, ka Beļģijas nodokļu tiesību aktos pret šīm abām nodokļu maksātāju kategorijām, kurām citādi nav vienādas juridiskās formas, tiek izrādīta vienāda attieksme.

60 Vēl ir jāuzsver, ka šīs dalībvalsts arguments balstās uz pieņēmumu, ka ieguldījumu sabiedrības nerezidentes ir atbrīvotas no nodokļa savās reģistrācijas valstīs.

61 Taču no Beļģijas tiesiskā regulējuma izriet, ka priekšnodokļa iekasēšana no saņēmējas sabiedrības ienākumiem nav atkarīga no iespējama atbrīvojuma no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas pienākas šai sabiedrībai. Tāpēc tas, ka Beļģijas ieguldījumu fondi ir no nodokļu viedokļa pārskatāmi un paši uzņēmumu ienākuma nodokli nemaksā, neļauj uzskatīt, ka ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu situācija nav salīdzināma ar ieguldījumu sabiedrību rezidenšu situāciju.

62 Otrkārt, runājot par ieguldījumu sabiedrību rezidenšu un ieguldījumu sabiedrību nerezidenšu darbībām, ir jākonstatē, ka Beļģijas Karalistes argumentā mazāk ir uzsvērtas šo darbību būtiskās atšķirības, bet gan tas, ka šīs darbības tiek veiktas dažādās dalībvalstīs.

63 Šajā ziņā šī dalībvalsts balstās uz pieņēmumu, ka ieguldījumu sabiedrības nerezidentes vēršas tikai pie kapitāldaļu turētājiem, kas nav Beļģijas rezidenti.

64 Tomēr nav izslēgts, ka ieguldījumu sabiedrība nerezidente piedāvā savus pakalpojumus ieguldītājiem rezidentiem, kas nozīmē, ka tā galu galā veic tādas pašas darbības kā ieguldījumu sabiedrība rezidente.

65 Treškārt, par apgalvojumu, ka ir jāņem vērā kapitāldaļu turētājiem piemērotais nodokļu režīms, ir jāatgādina, ka, ja valsts tiesiskajā regulējumā nodokļu jomā ir paredzēts nošķiršanas kritērijs gūto ienākumu aplikšanā ar nodokli, situāciju salīdzināmības izvērtējums ir jāveic, ņemot vērā minēto kritēriju (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 28. punkts).

66 Šajā gadījumā, pirmkārt, *CIR 1992* 185. pantā tomēr tikai ieguldījumu sabiedrību rezidenšu interesēs ir paredzēts, ka tās nodokļus maksā tikai no neparasto vai labprātīgo priekšrocību un kā profesionālās izmaksas neatskaitāmo izdevumu un izmaksu, kas nav akciju vai kapitāldaļu vērtības zudums vai samazināšanās, kopsummas. Otrkārt, saskaņā ar *CIR 1992* 248. pantu un 304. panta 2. punkta otro daļu priekšnodoklis nav galīgs nodoklis tikai sabiedrību nerezidenšu gadījumā.

67 Saistībā ar šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto nošķiršanas kritēriju, kurš ir balstīts tikai uz ieguldījumu sabiedrības rezidences vietu, situāciju salīdzināmības izvērtēšana, lai noteiktu, vai minētajam tiesiskajam regulējumam nav diskriminējoša rakstura, ir jāveic vienīgi attiecībā uz ieguldījumu sabiedrībām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 39. punkts).

68 Tāpēc, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāsecina, ka tāda atšķirīga attieksme pret ienākumiem kā Beļģijas nodokļu tiesību aktos ieviestā atkarībā no tā, vai tie tiek izmaksāti sabiedrībām rezidentēm vai nerezidentēm, var atturēt citās dalībvalstīs reģistrētās sabiedrības veikt ieguldījumus Beļģijā, kā arī radīt šķērsli sabiedrībām rezidentēm piesaistīt citās dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību kapitālu.

69 Tāpēc minētie tiesību akti rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts LESD 63. panta 1. punktā.

Par ierobežojumu pamatojumu

– Lietas dalībnieku argumenti

70 Beļģijas Karaliste min divus iemeslus, kas varot pamatot ar apstrīdētajiem valsts tiesību aktiem ieviesto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

71 Pirmkārt, lai saglabātu līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, no Beļģijas Karalistes nevarot prasīt, lai tā piešķirtu sabiedrībām nerezidentēm, kurām tās teritorijā nav pastāvīgas iestādes, tiesības atskaitīt no to ienākumiem ieturēto priekšnodokli. Šāda prasība faktiski nozīmētu uzlikt šai dalībvalstij pienākumu atteikties no nodokļu iekasēšanas par tās teritorijā gūtajiem ienākumiem.

72 Otrkārt, iekasēto priekšnodokļu vērā ņemšanas ierobežojums attiecībā uz sabiedrībām nerezidentēm esot pamatots ar nodokļu kontroles efektivitātes apsvērumiem. Tā kā par priekšnodokļa samaksu par dividendēm, ko ieguldījumu sabiedrības pārskaita kapitāldaļu turētājiem, juridiski atbild šīs sabiedrības, Beļģijas administrācija nevarot veikt šo turētāju pārbaudi, jo tie nav Beļģijas rezidenti.

73 Komisija uzskata, ka neviens no Beļģijas Karalistes izvirzītajiem iemesliem nevar pamatot atšķirīgo attieksmi, kāda pastāv pret ieguldījumu sabiedrībām rezidentēm un tām ieguldījumu sabiedrībām nerezidentēm, kurām Beļģijas teritorijā nav pastāvīgas iestādes.

– Tiesas vērtējums

74 Kā izriet no iedibinātās judikatūras, valsts pasākumi, kas ierobežo kapitāla brīvu apriti, var būt pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem ar nosacījumu, ka, pirmkārt, nav Savienības tiesības saskaņojoša pasākuma, kurā ir paredzēti šo interešu aizsardzības pasākumi, un, otrkārt, tie ir piemēroti izvirzītā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz mērķa sasniegšanai nepieciešamo (skat. it īpaši 2007. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-112/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-8995. lpp., 72. un 73. punkts; 2010. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-233/09 *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, Krājums, I-6649. lpp., 49. punkts, kā arī iepriekš minēto 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā Komisija/Vācija, 74. punkts).

75 Pirmkārt, par vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm ir jāatgādina, ka šāds pamatojums var tikt pieļauts tad, ja tostarp attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 54. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Amurta*, 58. punkts, kā arī 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 66. punkts, kā arī iepriekš minēto 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā Komisija/Vācija, 77. punkts).

76 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet arī, ka, ja dalībvalsts ir izvēlējusies neuzlikt nodokli šāda veida ienākumiem to saņēmējām sabiedrībām, kas ir reģistrētas tās teritorijā, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī reģistrētām saņēmējām sabiedrībām (iepriekš minētie spriedumi lietā *Amurta*, 59. punkts; lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 67. punkts, un iepriekš minētais 2011. gada 20. oktobra spriedums lietā Komisija/Vācija, 78. punkts).

77 Taču ir noskaidrots, ka ieguldījumu sabiedrībām rezidentēm saistībā ar to saņemtajiem ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas ir iespēja neitralizēt nodokļu nastu, kas rodas no priekšnodokļa samaksas.

78 Tiesa tiešām ir arī nospriedusi, ka pieprasīt no izmaksātājas sabiedrības rezidences valsts, lai tā nodrošinātu, ka akcionāram nerezidentam izmaksātajai peļņai netiek vairākkārtīgi uzlikts nodoklis vai nepastāv nodokļu dubultā ekonomiskā uzlikšana, atbrīvojot no nodokļa šo peļņu par labu izmaksātājai sabiedrībai vai piešķirot minētajam akcionāram nodokļa priekšrocību, kas atbilst izmaksātājas sabiedrības par minēto peļņu samaksātajam nodoklim, nozīmētu, ka šai valstij būtu jāatsakās no tās tiesībām uzlikt nodokli ienākumam, kas rodas no tās teritorijā veiktas saimnieciskās darbības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 59. punkts; 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 83. punkts, un iepriekš minēto 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā Komisija/Vācija, 80. punkts).

79 Tomēr šajā gadījumā, ja ienākumu no kapitāla un kustamās mantas atbrīvojums no nodokļa un Beļģijas Karalistes veiktā priekšnodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atskaitījums tiktu piešķirts citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām, kurām tur nav pastāvīgas iestādes, tas nenozīmētu, ka šai dalībvalstij būtu jāatsakās no tiesībām uzlikt nodokli ienākumiem, kas radušies tās teritorijā veiktajās saimnieciskajās darbībās. Patiesībā par ienākumiem, ko saņem sabiedrības rezidentes, nodokli kā par gūto peļņu jau ir samaksājušas sabiedrības, kas tos izmaksā.

80 Otrkārt, lai gan Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, 58. punkts), šajā lietā ir jāatzīst, ka šādu mērķi nevar lietderīgi izmantot, lai pamatotu apstrīdēto ierobežojumu.

81 Faktiski ir noskaidrots, ka ieguldījumu sabiedrības nerezidentes vispār nevar saņemt tādu ienākumu no kapitāla un kustamās mantas atbrīvojumu no nodokļa, kurus tās saņem no Beļģijas sabiedrībām, ne arī priekšnodokļa ieskaitīšanu vai atlīdzināšanu, un tas tā ir neatkarīgi no jebkādām garantijām nodokļu kontroles jomā, ko tās būtu gatavas sniegt.

82 Tāpēc jāatzīst, ka Beļģijas Karalistes izvirzītie pamati nevar pamatot no apstrīdētajiem tiesību aktiem izrietošo kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

83 No iepriekš minētā izriet, ka, atstājot spēkā atšķirīgas tiesību normas par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas aplikšanu ar nodokļiem atkarībā no tā, vai tos gūst ieguldījumu sabiedrības rezidentes vai ieguldījumu sabiedrības nerezidentes, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā paredzētos pienākumus.

– Par LESD 49. pantā paredzēto pienākumu neizpildi

84 Par Komisijas prasību atzīt, ka Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 49. pantā paredzētos pienākumus, pietiek norādīt, ka iepriekšējos punktos formulētie apsvērumi tādā pašā veidā ir piemērojami, kad ieguldījuma sabiedrība ir guvusi ienākumus saistībā ar līdzdalību, kas tai zināmā mērā ļauj ietekmēt tās sabiedrības lēmumus, kurā tā ir ieguldījusi, un ļauj noteikt tās darbības.

85 Šī sprieduma 40. punktā konstatētā atšķirīgā attieksme var atturēt potenciālos investorus, kas, izmantojot ārvalstīs reģistrētu ieguldījumu sabiedrību, vēlas veikt ieguldījumus Beļģijas sabiedrībās, lai iegūtu zināmu ietekmi tās lēmumu pieņemšanā un noteiktu tās darbības.

86 Tāpēc apstrīdētajos tiesību aktos noteiktā atšķirīgā attieksme rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas ir aizliegts LESD 49. pantā un kas šī sprieduma 74.–81. punktā norādīto iemeslu dēļ nav attaisnojams.

87 No iepriekš minētā iziet, ka, atstājot spēkā atšķirīgas tiesību normas par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas aplikšanu ar nodokļiem atkarībā no tā, vai tos gūst ieguldījumu sabiedrības rezidentes vai ieguldījumu sabiedrības nerezidentes, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 49. pantā paredzētos pienākumus.

Par EEZ līguma neievērošanu

88 Ciktāl EEZ līguma 31. un 40. panta noteikumiem ir tāda pati piemērošanas joma kā būtībā identiskajiem LESD 49. un 63. panta noteikumiem (skat. 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande, Krājums, I-4873. lpp., 33. punkts, un 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Krājums, I-10659. lpp., 22. punkts), visi iepriekš minētie apsvērumi tādos apstākļos kā šajā prasībā *mutatis mutandis* ir spēkā attiecībā uz minēto šī līguma 31. un 40. pantu.

Par sprieduma iedarbību laikā

89 Beļģijas Karaliste lūdza, lai gadījumā, ja Tiesa apmierinātu Komisijas prasību, šī sprieduma iedarbība tiktu ierobežota laikā, "lai efektīvi varētu ieviest visus iespējamos grozījumus". Šāda sprieduma iedarbības ierobežošana laikā esot pamatota, pirmkārt, ar to, ka šī dalībvalsts esot rīkojusies labticīgi, pieņemot valsts tiesību normas, kas veido 2007. gadā konstatētos ierobežojumus, un, otrkārt, nopietnu sarežģījumu risku, ko varētu radīt Tiesas spriedums.

90 Pat pieņemot, ka saskaņā ar LESD 258. pantu taisīto spriedumu sekas būtu tādas pašas kā saskaņā ar LESD 267. pantu pieņemtajiem spriedumiem un ka tādēļ tiesiskās drošības apsvērumu dēļ vajadzētu ierobežot to iedarbību laikā, ciktāl ir izpildīti Tiesas judikatūrā par LESD 267. pantu izstrādātie nosacījumi (šajā ziņā skat. 2007. gada 7. jūnija spriedumu lietā C-178/05 Komisija/Grieķija, Krājums, I-4185. lpp., 67. punkts; 2009. gada 15. decembra spriedumus lietā C-239/06 Komisija/Itālija, Krājums, I-11913. lpp., 59. punkts; lietā C-284/05 Komisija/Somija, Krājums, I-11705. lpp., 58. punkts; lietā C-387/05 Komisija/Itālija, Krājums, I-11831. lpp., 59. punkts, un 2011. gada 29. septembra spriedumu lietā C-82/10 Komisija/Īrija, 63. punkts), jāatzīst, ka šie nosacījumi šajā lietā nekādā ziņā nešķiet izpildīti.

91 Šajā gadījumā pietiek atzīt, ka, lai gan Beļģijas valdība ir aptuveni aprēķinājusi Beļģijas iestāžu saskaņā ar apstrīdētajiem tiesību aktiem nepamatoti iekasēto summu apmēru, tā nekādi nav pierādījusi, ka pastāvētu nopietnu ekonomisku traucējumu risks, kaut gan šis ir materiālais nosacījums Tiesas spriedumu iedarbības ierobežošanai laikā.

92 Tāpēc šī prasība nav apmierināma.

Par tiesāšanās izdevumiem

93 Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 2. punktu lietas dalībniekam, kam spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir lūgusi piespriest Beļģijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un spriedums tai ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Beļģijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 4. punkta pirmo daļu Apvienotā Karaliste, kas iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) atstājot spēkā atšķirīgas tiesību normas par ienākumu no kapitāla un kustamas mantas aplikšanu ar nodokļiem atkarībā no tā, vai tos gūst ieguldījumu sabiedrības rezidentes vai ieguldījumu sabiedrības nerezidentes, kurām Beļģijā nav pastāvīgas iestādes, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 49. un 63. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. un 40. pantā paredzētos pienākumus;

2) Beļģijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus;

3) Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

[Paraksti]