Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 21. jaanuaril 2016[1]

Kohtuasi C-48/15

État belge (Belgia riik)
versus
NN (L) International, endine ING International SA, kes võttis üle ING Dynamic SA õigused ja kohustused

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour d'appel de Bruxelles (Brüsseli apellatsioonikohus, Belgia))

Eelotsusetaotlus — Teenuste osutamise vabadus — Kapitali vaba liikumine — Avatud investeerimisfondide iga-aastane maks — Ühendav tegur maksustamisel — Residendist vahendajate kaudu märgitud netosummad — Välisriikide ja Belgia avatud investeerimisfondide võrreldavus — Välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes kohaldatav erikaristus

I. **Sissejuhatus**

1. Belgias on avatud investeerimisfonde alates 1993. aastast maksustatud iga-aastase maksuga nende vara puhasväärtuse alusel (edaspidi „iga-aastane maks"). Iga-aastase maksu kehtestamise ajal maksustati sellega ainult Belgia avatud investeerimisfondid. 2003. aastal aga muutsid Belgia ametiasutused maksustamiskriteeriumi. Iga-aastase maksuga maksustati peale Belgia avatud investeerimisfondide ka välisriikide avatud investeerimisfondid, kes turustavad oma osakuid Belgias. Mõlemat liiki avatud investeerimisfondid peavad iga-aastast maksu tasuma Belgias investeeritud netosummade kogusummalt eelneva aasta 31. detsembri seisuga. Lisaks maksustamiskriteeriumi muutmisele 2003. aastal kehtestasid Belgia ametiasutused uue erikaristuse, mida kohaldatakse välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes, kes ei maksa iga-aastast maksu ette nähtud tähtajaks.

2. Kõne all olev eelotsusetaotlus esitati Luksemburgi õiguse alusel asutatud avatud investeerimisfondi NN (L) Internationali ja État belge'i (Belgia riik) vahelises menetluses. Menetlus puudutab Belgia maksuhalduri keeldu tagastada iga-aastase maksu summat, mille NN (L) International tasus 2005. aasta eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult, kas liidu õigusega on vastuolus iga-aastase maksu kohaldamine välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes ja erikaristuse kehtestamine neile välisriikide avatud investeerimisfondidele, kes jätavad selle maksukohustuse täitmata. Eelotsuse küsimused puudutavad eelkõige direktiivi 69/335/EMÜ[2],

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiiv kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11). Direktiiv 69/335 tunnistati kehtetuks nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (ELT L 46, lk 11). Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal oli siiski kohaldatav direktiiv 69/335.

direktiivi 85/611/EMÜ[3] ning teenuste osutamise vabaduse ja kapitali vaba liikumise põhimõtte tõlgendamist. Need küsimused võimaldavad Euroopa Kohtul taas kord uurida liikmesriikide maksualase pädevuse vastuolu liikmesriikide kohustusega austada aluslepingutega tagatud põhivabadusi.

II. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

1. Nõukogu direktiiv 69/335

3. Direktiivi 69/335 eesmärk on kõrvaldada kapitali vaba liikumise takistused, ühtlustades kapitali suurendamise kaudse maksustamise liikmesriikides. Vastavalt selle direktiivi artiklile 1 võtavad liikmesriigid kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt ühtlustatud kapitalimaksu. Direktiivi 69/335 artikkel 4 sätestab kaks loetelu; neist üks sisaldab tehinguid, mis tuleb maksustada kapitalimaksuga, ja teine tehinguid, mida võib maksustada kapitalimaksuga.

4. Direktiiv 69/335 näeb vastavalt oma viimasele põhjendusele ette ka kapitalimaksu või tempelmaksuga samaväärsete muude kaudsete maksude kaotamise. Need maksud on loetletud direktiivi artiklis 10, mis näeb ette, et kapitalimaksule lisaks ei võta liikmesriigid mis tahes muid makse: „a) artiklis 4 nimetatud tehingutelt; b) artiklis 4 nimetatud tehingutega hõlmatud sissemaksetelt, laenudelt või teenustelt; c) majandustegevusele eelneva registreerimise või mis tahes muu formaalsuse eest, mille alusel tekib tulundusliku äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku õiguslikust vormist tulenevalt selle õigus- ja teovõime".

5. Direktiivi 69/335 artikkel 11 keelab liikmesriikidel maksustada mis tahes viisil: „a) aktsiate, osade või samaliigiliste väärtpaberite või neid esindavate sertifikaatide valmistamist, emiteerimist, börsil noteerimist, turuletoomist või ostu-müüki, olenemata emitendist; b) laene, sealhulgas riigilaene, mida võetakse võlakohustuste või muude kaubeldavate väärtpaberite abil, nendega seotud formaalsusi või nende võlakohustuste või muude kaubeldavate väärtpaberite valmistamist, emiteerimist, börsil noteerimist, turuletoomist või ostu-müüki, olenemata emitendist".

2. Nõukogu direktiiv 85/611

6. Direktiivi 85/611 eesmärk, mis on sõnastatud selle teises põhjenduses, on kooskõlastada avatud investeerimisfonde reguleerivad siseriiklikud seadused eesmärgiga ühtlustada selliste fondide konkurentsitingimusi liidu tasandil, kusjuures samal ajal tuleb tagada osakuomanikele tõhusam ja ühtsem kaitse. Vastavalt direktiivi põhjendusele 4 kehtestab direktiiv ühised põhireeglid, reguleerimaks liikmesriikides asuvatele avatud investeerimisfondidele (UCITS) tegevusloa andmist, nende järelevalvet, struktuuri ja äritegevust ning infot, mida need fondid peavad avaldama.

7. Direktiivi 85/611 artikli 44 lõige 1 sätestab, et „[a]vatud investeerimisfond (UCITS), kes turustab oma osakuid mõnes teises liikmesriigis, peab järgima selles riigis kehtivaid õigus- ja haldusnorme, mis ei kuulu käesoleva direktiiviga reguleeritavasse valdkonda". Lisaks peavad liikmesriigid vastavalt direktiivi artikli 44 lõikele 3 kohaldama artikli 44 lõike 1 sätteid diskrimineerimiseta.

3 — Nõukogu 20. detsembri 1985. aasta direktiiv avatud investeerimisfonde (UCITS) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta (EÜT L 375, lk 3; ELT eriväljaanne 06/01, lk 139). Pärast mitmekordset muutmist asendati see direktiiv Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. juuli 2009. aasta direktiiviga 2009/65/EÜ vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse ühiseks investeeringuks loodud ettevõtjaid (eurofondid) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta (ELT L 302, lk 32), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. juuli 2014. aasta direktiiviga 2014/91/EL (ELT L 257, lk 186). Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal oli siiski kohaldatav direktiiv 85/611.

B. *Belgia õigus*

8. Avatud investeerimisfondidele kehtestatud iga-aastane maks lisati pärandimaksu seadustikku (Code des droits de succession) maksu- ja finantssätteid sisaldava 22. juuli 1993. aasta seadusega [4]. Seejärel laiendati 22. detsembri 2003. aasta programmseadusega, [5] mis jõustus 1. jaanuaril 2004, iga-aastase maksu kohaldamisala. Selle muudatusega kehtestati pärandimaksu seadustiku artikli 161 lõike 3 (põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kohaldatud redaktsioonis) kohane iga-aastane maks ka nende välisriigi avatud investeerimisfondide suhtes, kes turustavad oma osakuid Belgias.

9. Maksustatava summa kohta sätestab pärandimaksu seadustiku artikkel 161*bis*: „1. Artikli 161 lõigetes 1 ja 2 käsitletud investeerimisfondidel [st Belgia avatud investeerimisfondidel] tuleb maksu tasuda Belgias investeeritud netosummade kogusummalt eelneva aasta 31. detsembri seisuga. […] 2. Artikli 161 lõikes 3 käsitletud investeerimisfondidel (st välisriigi avatud investeerimisfondidel) tuleb maksu tasuda Belgias investeeritud netosummade kogusummalt eelneva aasta 31. detsembri seisuga, alates nende registreerimisest pangandus-, rahandus- ja kindlustuskomisjonis. […]".

10. Vastavalt eelotsusetaotlusele oli iga-aastase maksu määr 2006. aastal 0,07% maksustatavast summast.

11. Pärandimaksu seadustiku artikkel 162 laiendab seadustiku I osas sätestatud karistuste kohaldamisala artikliga 161 kehtestatud maksule. Eelkõige näeb seadustiku artikli 162 lõike 2 põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kohaldatud redaktsioonis välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes ette erikaristuse: neil võib kohtuniku otsusega keelata tulevikus Belgias oma osakuid turustada.

III. **Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused**

12. NN (L) International (vastustaja apellatsioonimenetluses) on muutuva põhikapitaliga investeerimisühing [6]. Tema registrijärgne asukoht on Luksemburgis. Eelotsusetaotluse esitanud Cour d'appel de Bruxelles'i (Brüsseli apellatsioonikohus) andmetel esitas vastustaja apellatsioonimenetluses nõuetekohaselt Belgias 2005. aastal investeeritud netosummade kohta iga-aastase maksu deklaratsiooni. Ühtlasi tasus vastustaja asjaomase maksu seadusega ette nähtud tähtaja jooksul.

13. Esimese astme menetluses vaidlustas vastustaja selle maksu õiguspärasuse ja taotles maksu tagastamist summas 185 739,34 eurot. Vastustaja väitis, et iga-aastane maks on vastuolus direktiividega 69/335 ja 85/611 ning teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega. Vastustaja väitis teise võimalusena, et iga-aastane maks on vastuolus Belgia ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt 17. septembril 1970 alla kirjutatud topeltmaksustamise vältimise ja muid küsimusi tulu- ja kapitalimaksu valdkonnas reguleeriva lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping") artikliga 22. Esimese astme kohus rahuldas teise võimalusena esitatud nõude. Ta leidis, et kuna iga-aastast maksu tasutakse vara pealt, rikub see topeltmaksustamise vältimise lepingu artiklit 22. Seetõttu otsustas kohus, et NN (L) International ei pea iga-aastast maksu maksma. Esimese astme kohus tunnistas siiski põhjendamatuks väite, mille kohaselt on rikutud direktiivi 69/335. Ta ei võtnud seisukohta teiste väidete suhtes, mis tuginesid aluslepingu ja direktiivi 85/661 rikkumisele.

4 — Loi portant des dispositions fiscales et financières (*Moniteur belge*, 26.6.1993, lk 17350).

5 — Loi-programme (*Moniteur belge*, 31.12.2003, lk 62160).

6 — Üldiselt kasutatakse nende kohta lühendit SICAV (société d'investissement à capital variable).

14. Belgia maksuhaldur kaebas esimese astme kohtu otsuse edasi. Ta väitis, et vaidlusalust maksu ei käsitleta topeltmaksustamise vältimise lepingus ning et pärandimaksu seadustiku artikkel 160 ja sellele järgnevad artiklid on kooskõlas liidu eespool nimetatud õigusnormidega. NN (L) International palus jätta esimese astme kohtu otsus muutmata ja esitas teise võimalusena vastuapellatsioonkaebuse seoses sellega, et esimese astme kohus lükkas tagasi väite, et rikutud on direktiivi 69/335, ja et see kohus ei võtnud seisukohta väidete suhtes, et rikutud on teisi liidu õigusnorme.

15. Neil asjaoludel otsustas Cour d'appel de Bruxelles (Brüsseli apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu direktiivi 69/335 […] kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta ja täpsemalt selle artikleid 2, 4, 10 ja 11 tuleb omavahel koostoimes tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu Belgia pärandimaksu seadustiku artiklid 161 ja 162, mida on muudetud 22. detsembri 2003. aasta programmseadusega ja mis käsitlevad avatud investeerimisfondide maksu selles osas, et avatud investeerimisfonde, mis on asutatud kapitaliühingu vormis teises liikmesriigis ning turustavad oma osakuid Belgias, maksustatakse igal aastal kõnealuse maksuga nende Belgias märgitud osakute kogusummalt, mida vähendatakse selliste märkimiste tagasiostu- või tagasivõtmise summa võrra, mille tagajärjel maksustatakse selliste avatud investeerimisfondide Belgias kogutud summasid kõnealuse maksuga, niikaua kui need summad jäävad kõnealuste fondide käsutusse?

2. Kas EÜ asutamislepingu artikleid 49–55 ja 56–60, vajaduse korral koostoimes EÜ asutamislepingu artikliga 10 ja artikli 293 teise taandega, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, et liikmesriik muudab ühepoolselt Belgia pärandimaksu seadustiku artiklis 161 ja sellele järgnevates artiklites ette nähtud maksustamise koha kriteeriumi, asendades maksumaksja residentsusel põhineva isikliku seose kriteeriumi, mis on kehtestatud rahvusvahelises maksuõiguses, väidetava tegeliku seose kriteeriumiga, mida ei ole kehtestatud rahvusvahelise maksuõigusega; arvestades, et liikmesriik kehtestab oma maksustamispädevuse kindlustamiseks niisuguse konkreetse karistuse, nagu on ette nähtud Belgia pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikes 3 ainuüksi välismaa ettevõtjate suhtes?

3. Kas EÜ asutamislepingu artikleid 49 ja 56, vajaduse korral koostoimes EÜ asutamislepingu artikliga 10 ja artikli 293 teise taandega, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisuguse maksu kehtestamine, nagu eespool on kirjeldatud, mis, arvestades, et see ei võta mitte mingil määral arvesse neid makse, millega teises liikmesriigis asutatud avatud investeerimisfonde juba maksustatakse nende päritoluliikmesriigis, on nende jaoks rahaline lisakohustus, mis võib takistada nende osakute turustamist Belgias?

4. Kas nõukogu direktiivi 85/611 […] avatud investeerimisfonde (UCITS) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta, vajaduse korral koostoimes EÜ asutamislepingu artikliga 10 ja artikli 293 teise taandega, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune maksustamine, nagu eespool on kirjeldatud, kuivõrd see rikub direktiivi põhieesmärki, milleks on hõlbustada avatud investeerimisfondide osakute turustamist Euroopa Liidus?

5. Kas EÜ asutamislepingu artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus halduskoormus, mille tekitab eespool kirjeldatud maksu sissenõudmine avatud investeerimisfondidelt, mis on asutatud teises liikmesriigis ja mis turustavad oma osakuid Belgias?

6. Kas EÜ asutamislepingu artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm nagu Belgia pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõige 2, selles osas, milles see säte kehtestab teises liikmesriigis asutatud avatud investeerimisfondidele, mis turustavad oma osakuid Belgias, konkreetse karistuse, st kohtuniku otsusega määratud keelu müüa tulevikus Belgias osakuid juhul, kui nad ei saada oma deklaratsiooni iga aasta 31. märtsiks või kui nad ei ole tasunud eespool kirjeldatud maksu?"

16. Kirjalikke märkusi esitasid NN (L) International, Belgia valitsus ja Euroopa Komisjon. Kirjalikus menetluses osalenud pooled esitasid 28. oktoobril 2015 toimunud kohtuistungil suulisi märkusi.

IV. **Hinnang**

A. *Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus*

17. Belgia valitsus väidab oma kirjalikes märkustes, et Euroopa Kohtule esitatud neljas, viies ja kuues eelotsuse küsimus on vastuvõetamatud. Neljanda küsimuse puhul leiab Belgia valitsus, et eelotsusetaotluses ei esitatud ühtegi konkreetset põhjust, miks iga-aastast maksu tuleks pidada direktiiviga 85/611 vastuolus olevaks. Viienda küsimusega seoses väidab Belgia valitsus, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei viidanud ühelegi halduskoormust kehtestavale siseriiklikule õigusnormile ega esitanud mingisugust teavet välisriikide avatud investeerimisfondidele sellest tuleneva võimaliku diskrimineerimise kohta. Sama väitis ka komisjon oma märkustes, kuigi asjaomase küsimuse vastuvõetavust ametlikult vaidlustamata. Lisaks leiab Belgia valitsus, et viies küsimus ei oma põhikohtuasja lahendamise seisukohast tähtsust. Belgia valitsus peab vastuvõetamatuks ka kuuendat küsimust, kuna siseriikliku kohtu menetluses olev juhtum ei puuduta pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõiget 2. See ei ole põhikohtuasja esemega kuidagi seotud. Pealegi on karistuse tulevane kohaldamine NN (L) Internationali suhtes puhtalt hüpoteetiline.

18. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale[7] eeldatakse nende siseriiklike kohtute esitatud eelotsuse küsimuste asjakohasust, mis puudutavad liidu õiguse tõlgendamist. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus tagasi lükata vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega või kui kõnealune probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada talle esitatud küsimusele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised või õiguslikud asjaolud.

19. Neid kriteeriume käesolevas asjas kohaldades leian, et väited neljanda ja kuuenda eelotsuse küsimuse vastuvõetamatuse kohta tuleks tagasi lükata. Nõustun siiski Belgia valitsusega, et viies eelotsuse küsimus tuleb tunnistada vastuvõetamatuks.

20. Neljandas küsimuses, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle sõnastanud, ei täpsustata tõepoolest direktiivi 85/611 konkreetset sätet, mille tõlgendust soovitakse saada. Selles viidatakse lihtsalt üldiselt direktiivile ja selle eesmärkidele. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale[8] on eelotsuse küsimuse ebatäpse sõnastuse korral Euroopa Kohtu ülesanne tuletada kogu siseriikliku kohtu esitatud teabest ja põhikohtuasja puudutavatest dokumentidest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada. Käesolevas asjas ei takista asjaolu, et eelotsuse küsimus sisaldab ainult üldist viidet direktiivile 85/611, Euroopa Kohut esitamast siseriiklikule kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel.

21. Kuuenda eelotsuse küsimuse kohta ei saa väita, et see ei oma põhikohtuasja lahendamise seisukohast tähtsust. NN (L) International vaidlustab põhikohtuasjas pärandimaksu seadustiku artikli 160 ja sellele järgnevad artiklid, mis sisaldavad iga-aastase maksu suhtes Belgia õiguse alusel kohaldatavat korda. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on seega palutud teha otsus menetluses, mis puudutab iga-aastase maksustamiskorra, sealhulgas mitteresidendist avatud investeerimisfondidele vastavalt pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikele 2 määratavate erikaristuste õiguspärasust. Seda küsimust ei saa seega pidada hüpoteetiliseks või põhikohtuasja lahendamise seisukohast tähtsusetuks.

7 — Vt hiljutine kohtuotsus Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 — Kohtuotsused Haug-Adrion (251/83, EU:C:1984:397, punkt 9), Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, punkt 21), Teckal (C-107/98, EU:C:1999:562, punkt 34) ja ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660, punkt 81).

22. Peale selle ei ole asjaolu, et siseriikliku õigusega kehtestatud karistusi ei ole kohtuasja konkreetsete asjaolude suhtes kohaldatud, varem takistanud Euroopa Kohut eelotsuse küsimusele vastamast.[9] Euroopa Kohus on sageli pidanud vastama küsimustele, mis sisaldavad ebakindlatele sündmustele või võimalikele olukordadele viitavaid asjaolusid, ning on kinnitanud nende küsimuste vastuvõetavust, kui need olid põhikohtuasja lahendamise seisukohast tähtsad.[10] Lühidalt öeldes, kui vaidluse ese on eluline ja tegelik, peaks eelotsusetaotluse esitanud kohtul olema õigus paluda Euroopa Kohtul täpsustada selle võimalikke aspekte. See kehtib eelkõige siis, kui need aspektid on negatiivsed nagu karistuste puhul.

23. Eelnimetatud põhjustel tuleks Belgia valitsuse esitatud vastuväited neljanda ja kuuenda eelotsuse küsimuse vastuvõetavuse kohta tagasi lükata.

24. Viienda eelotsuse küsimuse puhul on olukord teistsugune. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale[11] ja Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 94 eeldab vajadus anda liidu õiguse tõlgendus, mis oleks küsimuse esitanud siseriiklikule kohtule tarvilik, et siseriiklik kohus määratleb faktilise ja õigusliku raamistiku, millega seoses eelotsusetaotluse küsimused on esitatud, või vähemalt selgitab faktilisi asjaolusid, millel need küsimused põhinevad. Eelotsusetaotlustes esitatud teave ei võimalda siinjuures Euroopa Kohtul mitte ainult anda tarvilikku vastust, vaid ka pakkuda liikmesriikide valitsustele ning teistele huvitatud pooltele võimalust esitada märkusi vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklile 23.[12]

25. Käesolevas asjas ei sisalda eelotsusetaotlus midagi, mis võimaldaks Euroopa Kohtul tuvastada, mis see siseriikliku kohtu poolt viiendas eelotsuse küsimuses mainitud halduskoormus peaks täpselt olema. Seesama ebakindlus kajastub poolte esitatud märkustes: Belgia valitsus oletab, et halduskoormuse all mõeldakse kohustust esitada pädevatele asutustele maksudeklaratsioon. Komisjon on samal arvamusel. NN (L) International, kes ei esita oma kirjalikes märkustes selle küsimuse kohta mingisugust arvamust, märkis seevastu kohtuistungil lühidalt, et halduskoormuse all tuleb mõista osakuomanike isikusamasuse ja elu- või asukoha kohta teabe kogumisega seotud sisekulusid.

26. Kokkuvõttes puudub Euroopa Kohtul halduskoormuse hindamiseks nii faktiline kui ka õiguslik kontekst. Pooled ei käsitlenud seda küsimust nõuetekohaselt. Neil põhjustel leian, et viies eelotsuse küsimus tuleks tunnistada vastuvõetamatuks.

B. *Eelotsuse küsimuste hindamine*

27. Kõigepealt on vaja rõhutada, et Cour d'appel de Bruxelles (Brüsseli apellatsioonikohus) esitas Euroopa Kohtule kuus eelotsuse küsimust enne otsuse tegemist maksu klassifitseerimise kohta topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise eesmärgil. Euroopa Kohtult ei paluta seega tõlgendust seoses iga-aastase maksu klassifitseerimisega. Maksu analüüs käesolevas ettepanekus, et teha kindlaks selle maksu kooskõla asjakohaste liidu õigusnormidega, ei takista maksu olemuse kindlakstegemist topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise eesmärgil. See on siseriikliku kohtu ülesanne.

28. Toimin eelotsuse küsimuste sisulisel hindamisel järgmiselt: esiteks käsitlen iga-aastase maksu kooskõla teisese liidu õigusega (esimene ja neljas küsimus). Teiseks analüüsin iga-aastase maksu kooskõla esmaste õigusnormidega, st aluslepingul põhinevate põhivabadustega (teine ja kolmas küsimus). Kolmandaks kaalun ainuüksi välisriikide avatud investeerimisfondidele kehtestatud erikaristusi ja nende kooskõla esmase liidu õigusega (kuues küsimus).

9 — Vt kohtuotsus P ja S (C-579/13, EU:C:2015:369). Kohtujurist Szpunar märkis oma ettepanekus selles kohtuasjas, et nii eelotsusetaotlusest kui ka poolte esitatud märkustest on selge, et kaebajatele ei ole määratud mingisugust trahvi (C-579/13, EU:C:2015:39, punkt 99).

10 — Vt mh ja analoogia alusel kohtuotsused X ja Y (C-200/98, EU:C:1999:566, punktid 21 ja 22), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, punkt 65) ja Gauweiler jt (C-62/14, EU:C:2015:400, punktid 28 ja 29).

11 — Vt mh kohtuotsus Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Vt mh kohtumäärus Mlamali (C-257/13, EU:C:2013:763, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

1. Esimene eelotsuse küsimus: direktiiv 69/335

29. Cour d'appel de Bruxelles (Brüsseli apellatsioonikohus) soovib esimese eelotsuse küsimusega teada, kas direktiivi 69/335 artikleid 2, 4, 10 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisuguse maksu nagu Belgia iga-aastane maks kohaldamine välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes. Kõik Euroopa Kohtule märkusi esitanud pooled nõustuvad, et esimesele küsimusele tuleks vastata eitavalt, sest iga-aastane maks ei kuulu direktiivi 69/335 kohaldamisalasse.

30. Olen sellega nõus.

31. Direktiivi 69/335 eesmärk on kaotada peale kapitalimaksu muud kaudsed maksud, millel on samasugused tunnused kui kapitalimaksul ja millega maksustatakse selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluvaid tehinguid. [13]

32. Käesolevas asjas koosneb iga-aastase maksu baas Belgias eelneva aasta 31. detsembri seisuga investeeritud netosummadest. Belgia valitsuse kirjalikes märkustes viidatud õigusaktide ettevalmistavatest materjalidest ilmneb, et mõiste „investeeritud netosummad" all tuleks mõista avatud investeerimisfondide koguvara, millest on maha arvatud tagasiostude väärtus. Belgias investeeritud summade all mõistetakse Belgias finantsvahendaja kaudu tehtud tehinguid (osakute märkimine, müük). [14] Belgia valitsus märgib ka, et avatud investeerimisfondide netovara väärtust mõjutavad sellised tegurid nagu märgitud osakute väärtus, tagasimaksed ja võlakohustused, alusvara väärtuse muutumine, tulud ja kulud.

33. Seetõttu on ilmne, et selline maks ei ole seotud ühegi tehinguga, mille suhtes kohaldatakse direktiivi 69/335 artikli 4 kohast kapitalimaksu. Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, kaasneb kõikide selliste tehingutega kapitali või vara ülekandmine maksustavas liikmesriigis asuvale kapitaliühingule või kapitaliühingu kapitali või vara tegelik suurenemine. [15] Iga-aastane maks ei kuulu ka direktiivi artiklis 10 sätestatud keelu kohaldamisalasse, kuna see ei vasta ühelegi maksustatavale tehingule, mis on loetletud artiklis 4, millele viitavad artikli 10 punktid a ja b. Samuti ei ole iga-aastane maks seotud majandustegevusele eelneva registreerimise või mis tahes muu formaalsusega direktiivi artikli 10 punkti c tähenduses. Iga-aastane maks ei ole seotud ka ühegi direktiivi artikli 11 kohaldamisalasse kuuluva tehinguga.

34. Seepärast on ilmne, et iga-aastane maks ei kuulu direktiivi 69/335 esemelisse kohaldamisalasse. Direktiiv 69/335 ei ole seega põhikohtuasjas kohaldatav. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele eitavalt: direktiiviga 69/335 ei ole vastuolus sellise maksu kehtestamine teises liikmesriigis asutatud avatud investeerimisfondide suhtes, nagu on põhikohtuasjas kõne all olev avatud investeerimisfondide iga-aastane maks.

2. Neljas eelotsuse küsimus: direktiiv 85/611

35. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib neljanda eelotsuse küsimusega teada, kas direktiivi 85/611 tuleks tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellise maksu nagu iga-aastane maks kehtestamine, kuna see rikub direktiivi põhieesmärki, milleks on hõlbustada avatud investeerimisfondide osakute turustamist Euroopa Liidus.

13 — Kohtuotsus Optiver jt (C-22/03, EU:C:2005:143, punkt 27).

14 — Chambre des représentants de Belgique, Projet de loi-programme, 2003–2004, 51-0473/001, lk 157.

15 — Kohtuotsus Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507, punkt 20).

36. NN (L) International väidab selle küsimuse puhul, et iga-aastane maks takistab direktiivi 85/611 eesmärkide saavutamist. Belgia valitsus väidab seevastu, et direktiiv 85/661 jätab liikmesriikide maksustamisvolitused puutumata. Komisjon möönab samuti, et direktiiv 85/661 ei sisalda ühtegi sätet maksustamise kohta ega ole kuidagi seotud käesoleva asjaga.

37. Jagan komisjoni ja Belgia valitsuse seisukohta.

38. Direktiiv 85/611 kooskõlastab avatud investeerimisfondide tegevust reguleerivad siseriiklikud õigusnormid. Selle eesmärk on hõlbustada avatud investeerimisfondide osakute vaba liikumist Euroopa Liidus. Direktiiviga kavandatud kooskõlastamise ulatus on siiski piiratud. Selles sätestatakse üksnes ühised põhieeskirjad reguleerimaks liikmesriikides asuvatele avatud investeerimisfondidele tegevusloa andmist, nende järelevalvet, struktuuri ja äritegevust ning infot, mida need fondid peavad avaldama.[16] Direktiiv 85/611 võeti vastu eelkõige EÜ asutamislepingu artikli 57 lõike 2 (pärast muutmist ELTL artikkel 53) alusel. Viimane ei käsitle avatud investeerimisfondide maksustamist liikmesriikides.

39. Direktiivi 85/611 artiklis 44 märgitakse tõepoolest, et avatud investeerimisfond, kes turustab oma osakuid mõnes teises liikmesriigis, peab järgima selles riigis kehtivaid õigus- ja haldusnorme, mis ei kuulu kõnealuse direktiiviga reguleeritavasse valdkonda. Lisaks tuleb selliseid sätteid vastavalt selle direktiivi artikli 44 lõikele 3 kohaldada diskrimineerimiseta.

40. Direktiivi artiklis 44 meenutatakse kõikehõlmavat ja üldist diskrimineerimiskeeldu kodakondsuse või registreerimiskoha alusel. Ometi ei saa seda mõista direktiivi 85/611 esemelise kohaldamisala laiendamisena.

41. Esiteks tuleks artiklit 44 mõista kogu direktiivi 85/611 kontekstis: kui direktiiviga kehtestatud kooskõlastamine põhineb päritoluliikmesriigi kontrolli ja vastastikuse tunnustamise põhimõttel,[17] tunnustatakse ja kinnitatakse artikli 44 lõikes 1 päritoluliikmesriikide pädevust valdkondades, mida selle direktiiviga ei reguleerita. Seda arvesse võttes võib artiklit 44 mõista nii, et sellega kinnitatakse veel kord liikmesriigi pädevust valdkondades, mis ei kuulu sõnaselgelt selle direktiivi kohaldamisalasse, sealhulgas maksustamine.

42. Veelgi olulisem on teiseks see, et artikli 44 lõike 1 kohaldamisala tõlgendusest hoolimata võib direktiivi 85/611 artikli 44 lõikes 3 sisalduvat diskrimineerimise keelu eeskirja, millele NN (L) International viitab, käsitada juba aluslepingutes sätestatud diskrimineerimise keelu põhimõtte taasesitusena. Seepärast tuleks hoopis hinnata põhivabadusi käsitlevate aluslepingu sätete alusel, kas mitteresidendist avatud investeerimisfondide suhtes kohaldatava iga-aastase maksu ja erikaristusega kaasneb diskrimineerimine.

43. Direktiiv 85/611 ei ole seega käesolevas asjas asjakohane. Seda järeldust ei muuda EÜ asutamislepingu artiklis 10 (sisuliselt asendatud ELL artikli 4 lõikega 3) sätestatud lojaalse koostöö üldine ja üsna abstraktselt sõnastatud kohustus.[18] Seda ei muuda ka EÜ asutamislepingu artikkel 293 (kehtetuks tunnistatud Lissaboni lepinguga). Euroopa Kohus on leidnud, et viimati nimetatud sätte eesmärk ei ole kehtestada otseselt kohaldatavat õigusnormi kui sellist, vaid ainult kindlaks määrata need küsimused, mille üle liikmesriigid peavad vajaduse korral läbirääkimisi pidama. Euroopa Kohus on sellega seoses korduvalt märkinud, et isegi kui topeltmaksustamise kõrvaldamine ongi aluslepingu üks eesmärk, ei või seda sätet käsitada nii, et sellega antakse üksikisikutele õigused, millele nad võivad siseriiklikus kohtus tugineda.[19]

16 — Vt direktiivi 85/611 põhjendused 2, 3 ja 4.

17 — Vt kohtujuristi ettepanek, Jääskinen, kohtuasi Gruslin (C-88/13, EU:C:2014:79, punkt 4).

18 — Vt selle kohta kohtuotsused Deutsche Grammophon Gesellschaft (78/70, EU:C:1971:59, punkt 5) ja Riseria Geddo (2/73, EU:C:1973:89, punkt 4) ning kohtumäärus Levy ja Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, punktid 26 ja 28). Vt ka kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 30 jj).

19 — Vt mh kohtuotsus Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 16) ja kohtumäärus Levy ja Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, punkt 27).

44. Seepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata neljandale eelotsuse küsimusele järgmiselt: direktiivi 85/611 tuleks tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellise maksu kehtestamine, nagu on põhikohtuasjas kõne all olev avatud investeerimisfondide iga-aastane maks.

3. Teine ja kolmas eelotsuse küsimus: iga-aastase maksu kooskõla põhivabadustega

45. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma teise ja kolmanda eelotsuse küsimusega, mida pean asjakohaseks käsitleda koos, põhimõtteliselt teada, kas iga-aastase maksu kehtestamine välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes on vastuolus kohaldatavate aluslepingu sätetega, mis puudutavad teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist, koostoimes EÜ asutamislepingu artiklitega 10 ja 293. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused tulenevad eelkõige asjaolust, et Belgia ametiasutused asendasid varem maksumaksja asukohal põhinenud maksustamiskriteeriumi tegelikul seosel põhineva kriteeriumiga. Lisaks kehtestasid Belgia ametiasutused üksnes välisriigi ettevõtjate suhtes kohaldatava erikaristuse.

a) Kohaldatav vabadus

46. Siseriiklik kohus viitab oma eelotsuse küsimustes EÜ asutamislepingu artiklitele 49–55 ja 56–60 (nüüd ELTL artiklid 56–62, 63–66 ja 75), täpsustamata seda, mil määral on üks või teine nimetatud säte põhikohtuasjas kohaldatav. Nagu komisjon märgib, on siiski selge, et põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal olid kohaldatavad EÜ asutamislepingu artiklid 49, 56 ja 58 (nüüd ELTL artiklid 56, 63 ja 65).

47. Nagu Euroopa Kohus on otsustanud, tuleb selle üle otsustamisel, millise põhivabaduse kohaldamisalasse siseriiklikud õigusnormid jäävad, arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki. [20]

48. Põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid kehtestavad avatud investeerimisfondidele iga-aastase maksu nende netovara väärtuse alusel, mis korrutatakse maksustavas liikmesriigis märgitud osakute arvuga. Seetõttu võib arvata, et iga-aastane maks võib tõenäoliselt takistada nii kapitali vaba liikumist kui ka piirata teenuste osutamise vabadust. Ometi tuleb märkida, et Euroopa Kohus hindab kõnealust meedet üksnes seoses ühega neist kahest vabadusest, kui ilmneb, et üks neist vabadustest on teise suhtes täiesti teisejärgulise tähendusega. [21] Kuna EÜ asutamislepingus ei ole kapitali liikumise mõistet määratletud, on Euroopa Kohus sellise hindamise tegemiseks tuvastanud, et direktiivi 88/361 [22] I lisa sisaldab mitteammendavat loetelu, mida võib pidada soovituslikuks nendele tehingutele viitamisel, mis võivad kujutada endast kapitali liikumist. [23] Käesolevas asjas tuleb märkida, et börsil kaubeldavate või börsil mittekaubeldavate välisväärtpaberite omandamine residentide poolt kuulub kapitali liikumise liikide hulka, mida on nimetatud kõnealuse lisa IV rubriigi A osas, mis käsitleb sõnaselgelt „[t]ehingu[i]d ühisinvesteerimisettevõtjate osakutega”. [24]

49. Käesolevas asjas on ilmne, et iga-aastane maks on seotud avatud investeerimisfondide osakute omandamisega residentide poolt direktiivi 88/361 I lisas esitatud nomenklatuuri tähenduses. Seepärast võib arvata, nagu NN (L) International on oma kirjalikes märkustes väitnud, et iga-aastane maks puudutab eelkõige kapitali vaba liikumist. [25]

20 — Vt nt kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 90) ja Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 31).

21 — Vt nt kohtuotsused Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 33) ja Fidium Finanz (C-452/04, EU:C:2006:631, punkt 34).

22 — Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (kehtetuks tunnistatud Amsterdami lepinguga) (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10).

23 — Kohtuotsus Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 — Kohtuotsused VBV – Vorsorgekasse (C-39/11, EU:C:2012:327, punkt 21) ja Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 24).

25 — Vt *mutatis mutandi* kohtuotsus Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 25).

50. Seetõttu olen ma seisukohal, et käesoleva asja asjaolusid arvesse võttes tuleks selleks, et hinnata iga-aastase maksu kooskõla aluslepingutega, analüüsida pigem kapitali vaba liikumist kui teenuste osutamise vabadust. [26]

b) Kas kõnealune maks kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut

51. NN (L) International väidab, et kohaldatavates Belgia õigusnormides kasutatava ühendava teguri puhul ei võeta arvesse rahvusvaheliselt tunnustatud maksustamiskriteeriume. Lisaks väidab vastustaja, et iga-aastane maks piirab kapitali vaba liikumist. Seda seetõttu, et sellega pannakse avatud investeerimisfondidele finantskoormus, mis võib mõjutada osakuomanike kasumit. Vastustaja leiab seetõttu, et iga-aastane maks võib heidutada või piirata välisriikide avatud investeerimisfonde nende osakute turustamisel Belgias, võttes eelkõige arvesse seda, et Luksemburgis asuvate avatud investeerimisfondide suhtes juba kohaldatakse selles liikmesriigis märkimismaksu. Komisjon leiab siiski, et iga-aastase maksu sissenõudmise puhul ei ole tegemist diskrimineeriva kohtlemisega, sest Belgia avatud investeerimisfondide suhtes kohaldatakse samasugust maksu. [27] Belgia valitsuse väitel on vaja tunnustada liikmesriigi maksustamispädevuse põhimõtet ja ta meenutab, et topeltmaksustamine tuleneb maksustamispädevuse samaaegsest kasutamisest. Pealegi on välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes iga-aastase maksu kohaldamise eesmärk just tagada võrdsed võimalused eri investeerimistoodetele Belgia turul.

52. Esiteks tuleb märkida, et avatud investeerimisfondide maksustamine on Euroopa Liidus ühtlustamata. Liikmesriikide maksustamistavad on selles valdkonnas tegelikult väga erinevad. [28] Seda tõsiasja arvesse võttes tuleb analüüsimisel lähtuda ja juhinduda eelkõige sellest, et tunnustatakse avatud investeerimisfondide maksustamise kuulumist liikmesriikide pädevusse ning sellest loogiliselt tulenevaid liikmesriikidevahelisi erinevusi.

53. Nagu Euroopa Kohus on sedastanud, [29] on liikmesriikide pädevus selles valdkonnas siiski piiratud: siseriiklikud maksueeskirjad ei saa piirata põhivabadusi. EÜ asutamislepingu artikli 56 lõikega 1 (nüüd ELTL artikli 63 lõige 1) keelatud meetmete hulka kuuluvad sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki. [30]

54. Euroopa Kohus on nende põhimõtete kohaldamisel konkreetses maksuvaldkonnas sageli tuvastanud EÜ asutamislepingu artikli 56 lõikega 1 keelatud piiramise juhul, kui residente ja mitteresidente koheldakse siseriiklikest meetmetest tulenevalt erinevalt. [31] Juhul kui maksueeskirja kohaldamisel ei tehtud vahet sarnases olukorras olevatel maksukohustuslastel ega pandud neid ebasoodsasse olukorda, [32] lükkas Euroopa Kohus seevastu sellise piiramise olemasolu väite tagasi. [33]

26 — Tuleb lisada, et teenuste osutamise vabadusest lähtuva analüüsi tulemus ei oleks teistsugune, võttes arvesse nende põhivabaduste alusel tehtavate hindamiste ühtset metoodikat. Vt selle kohta kohtuotsus Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, punkt 37). Riiklike meetmete ühise hindamise kohta ELTL artiklite 21, 45, 49, 56 ja 63 alusel vt kohtuotsus Libert jt (C-197/11 ja C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 37 jj). Asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise kohta vt ka kohtuotsused Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 56), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 93) ja Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 60).

27 — Komisjon jätab lahtiseks oma seisukoha maksumäära suhtes, mida kohaldatakse vastavalt artikli 161*ter* lõikele 5 teatavatele avatud investeerimisfondidele, kelle puhul ta on teatanud rikkumismenetluse algatamise kavatsusest (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). Siseriiklik kohus seda sätet siiski ei käsitle ja see jääb seega käesoleva kohtuasja uurimisalast välja.

28 — Vt nt Adema, R., *UCITS and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of UCITS*, Kluwer Law International, 2009.

29 — Vt nt kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 — Kohtuotsus van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 — Hiljutise kohtupraktika kohta vt nt kohtuotsused Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punktid 20 ja 21), Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punktid 55 ja 56), DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punktid 40 ja 43) ja van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, punktid 36 ja 37).

32 — Vt nt kohtuotsus Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2005:94, punkt 37).

33 — Vt nt kohtuotsused X (C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 32 jj), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punktid 39 ja 40) ja Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 17 jj).

55. Käesoleva juhtumi asjaolusid arvesse võttes on ilmne, nagu väidab komisjon, et siseriiklike õigusnormide kohaldamisel ei tehta vahet residendist ja mitteresidendist avatud investeerimisfondidel. Lisaks ei tulene iga-aastase maksu kohaldamisest välisriikide avatud investeerimisfondidele kokkuvõttes Belgias suuremat maksukoormust, kui on Belgia avatud investeerimisfondidel.

56. NN (L) International väidab siiski, et iga-aastase maksu kohaldamine välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes põhjustab keelatud diskrimineerimist, sest residendist ja mitteresidendist avatud investeerimisfonde, kes ei ole sarnases olukorras, koheldakse võrdselt.

57. Ma ei ole sellega nõus. On tõsi, et juba Aristotelesest alates on üldiselt arvatud, et ebaõiglus ei teki mitte ainult siis, kui sarnaseid olukordi koheldakse erinevalt, vaid ka siis, kui objektiivselt erinevaid olukordi koheldakse sarnaselt.[34] Probleem on selles, et konkreetselt ja käesoleval juhul ei veena mind NN (L) Internationali esitatud argumendid, mille kohaselt välisriigi ja Belgia avatud investeerimisfondide olukord ei ole iga-aastase maksu tasumise puhul sarnane.

58. On tõsi, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on selliste otseste maksude nagu tulumaks ja varamaks valdkonnas, kus objektiivsed erinevused maksukohustuslaste vahel võivad olla õigustatud, sageli leitud, et residendid ja mitteresidendid ei ole maksustavas riigis teatavate maksusoodustuste ja -eeskirjade kohaldamisel sarnases olukorras.[35] Seda ei saa siiski tõlgendada nii laialt, et sellega on lubatud residentide ja mitteresidentide üleüldine erinev kohtlemine, kohustades seega liikmesriike kehtestama mitteresidentide suhtes erilise maksukorra. Selleks et kindlaks teha, kas residendid ja mitteresidendid on sarnases olukorras, on vaja seega hinnata nende objektiivset olukorda, pidades silmas nende seisundit kõnealuses maksusüsteemis. Belgia õigusnormide kohaselt maksustatakse tema territooriumil eelneval kalendriaastal turustatud avatud investeerimisfondide netovara väärtus sama liiki maksuga. Sarnast majandustegevust teostavate omamaiste ja välisriigi ettevõtjate suhtes kohaldatakse seega sarnaseid tingimusi.

59. NN (L) International tugineb väites, et välisriigi ja Belgia avatud investeerimisfondide olukord ei ole sarnane, asjaolule, et Luksemburgi residendist avatud investeerimisfondide suhtes juba kohaldatakse selles liikmesriigis märkimismaksu. Euroopa Kohus on siiski korduvalt sedastanud, et ebasoodne olukord, mis võib tuleneda eri liikmesriikide maksualase pädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast liikumisvabaduse piiramist, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv.[36] Järelikult ei ole liikmesriigid kohustatud kohandama oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide maksusüsteemide järgi, et kaotada topeltmaksustamine.[37]

60. Belgia territooriumil teostatava majandustegevuse maksustamisel on omamaised ja välisriikide avatud investeerimisfondid täiesti sarnases olukorras. Ainus erinevus tuleneb sõnaselgelt välja jäetud valdkonnast: liikmesriikide maksustamispädevuse paralleelne kasutamine. Leian seega, et vaidlustatud maksustamiskord ei saa kujutada endast kapitali vaba liikumise piirangut.

61. Meenutades käesoleva ettepaneku punktis 43 juba esitatud argumente, ei vii ka EÜ asutamislepingu artikkel 10 (asendatud sisuliselt ELL artikli 4 lõikega 3) ega artikkel 293 (kehtetuks tunnistatud Lissaboni lepinguga) teistsugusele järeldusele.

34 — Bartlett, R. C., ja Collins, S. D., *Aristotle's Nicomachean Ethics. A New Translation*, University of Chicago Press, 2011, V raamat, punkt 3. 1131a20.

35 — Nagu kohtujurist Wathelet on hiljuti oma ettepanekus kohtuasjas Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punkt 33) rõhutanud, esineb harva juhtumeid, kus Euroopa Kohus leiab residentide ja mitteresidentide olukorra erinevuse tõttu, et erinev kohtlemine ei ole diskrimineeriv. Vt nt kohtuotsused Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 31), D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punkt 31 jj) ja Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 41 jj). See ei kehti siiski teiste maksusüsteemide kohta, mis ei võta arvesse maksusubjektide objektiivseid erinevusi. Vt selle kohta kohtuotsused komisjon *vs.* Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punktid 57 ja 58) ning komisjon *vs.* Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punktid 56 ja 57).

36 — Vt selle kohta nt kohtuotsused Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 20), Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 38) ja Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 27).

37 — Vt nt kohtuotsused Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 31), X (C-302/12, EU:C:2013:756, punkt 29) ja Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 33 jj).

62. Seepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele järgmiselt: EÜ asutamislepingu artikli 56 lõikega 1 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi maksualased õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja millega maksustatakse residendist ja mitteresidendist avatud investeerimisfondid iga-aastase maksuga liikmesriigi territooriumil märgitud netosummadelt.

4. Ainult välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes kohaldatav erikaristus

63. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma kuuenda eelotsuse küsimusega teada, kas EÜ asutamislepingu artikleid 49, 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus Belgia pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõige 2. Nimetatud sättega kehtestatakse erikaristus sellistele teises liikmesriigis asutatud avatud investeerimisfondidele, mis turustavad oma osakuid Belgias: kui nad jätavad oma maksudeklaratsiooni seadusega ette nähtud tähtajaks esitamata või iga-aastase maksu tasumata, võidakse neil kohtuniku otsusega keelata „tulevikus" oma osakuid Belgias turustada.

64. NN (L) International ja komisjon väidavad, et Belgia pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikega 2 kehtestatud karistuse kohaldamine on diskrimineerimine asutamiskoha alusel, kuna Belgia avatud investeerimisfondide suhtes ei kohaldata sarnast karistust. Komisjon märkis kohtuistungil, et kavatseb algatada sellega seoses liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse. Belgia valitsus väidab seevastu, et siseriiklike avatud investeerimisfondide suhtes kohaldatakse samaväärset karistust. Pärandimaksu seadustiku artiklis 133*ter* on muu hulgas sätestatud äriühingu tegevuse seiskamise võimalus, kui äriühingu juht, liige või töötaja on mõistetud süüdi pärandimaksu seadustiku sätete rikkumises. Belgia valitsus kinnitas kohtuistungil, et artiklis 133*ter* sätestatud karistust võib kohaldada ka välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes. Belgia valitsuse väitel on siiski neid ja teist liiki karistusi (nt rahalised karistused) väga raske välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes täitmisele pöörata. Sel põhjusel peeti vajalikuks kehtestada välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes erikaristus. Belgia valitsus väidab ka, et Belgia ja välisriikide avatud investeerimisfondide erinev kohtlemine on EÜ asutamislepingu artikli 58 alusel lubatud ning seda õigustab vajadus tagada tõhus maksukontroll ja maksu sissenõudmine.

65. Pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikes 2 sätestatud erikaristus annab kohtutele õiguse keelata teises liikmesriigis asutatud avatud investeerimisfondidel teostada oma tegevust Belgias, isegi kui nad võivad seaduslikult jätkata sama tegevust oma päritoluliikmesriigis. Sel põhjusel tuleks erikaristust, mida Belgia kohaldab ainult välisriikide avatud investeerimisfondidele, hinnata pigem EÜ asutamislepingu artiklis 49 sätestatud teenuste osutamise vabaduse valguses.[38]

66. Tuleb märkida, et pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikes 2 sätestatud karistus, mida kohaldatakse välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes, ja seadustiku artiklis 133*ter* sätestatud karistused, mis on üldiselt kohaldatavad, on oma olemuse ja karmuse poolest erinevad. Esiteks võib pärandimaksu seadustiku artiklis 133*ter* sätestatud karistusi määrata alles pärast seda, kui teatavad isikud on seadustiku tahtlikus rikkumises süüdi mõistetud. Artikli 162 lõikes 2 sätestatud karistuse määramiseks ei ole tahtlus (pettus) siiski nõutav – hooletusest näib piisavat. Teiseks on karistuste ajalist kohaldamisala arvesse võttes artiklis 133*ter* sätestatud, et selles nimetatud karistusi võib määrata alles pärast jõustunud kohtuotsust kolmeks kuuks kuni viieks aastaks. Artikli 162 lõike 2 alusel määratava karistuse kestust ei ole seevastu seadusega ette nähtud. Välisriigi avatud investeerimisfondile võib seega kehtestada tähtajatu osakute Belgias turustamise keelu.

67. Seetõttu on üsna selge, et need kaks karistussüsteemi erinevad teineteisest märkimisväärselt nii kuriteona käsitatava käitumise liigi kui ka kehtestatavate keeldude karmuse ja kestuse poolest. Belgia pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikes 2 sätestatud karistus toob endaga kaasa seega erineva kohtlemise ainuüksi asutamiskoha alusel. Seepärast on tegemist EÜ asutamislepingu artikliga 49 vastuolus oleva otsese diskrimineerimisega.

38 — Vt nt kohtuotsus Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International (C-42/07, EU:C:2009:519, punktid 48, 51 ja 52).

68. Teistsugusele järeldusele ei vii ka Belgia õigusnormide hindamine kapitali vaba liikumise seisukohast, võttes eelkõige arvesse EÜ asutamislepingu artiklis 58 sätestatud erandeid, millele Belgia valitsus tugines.

69. EÜ asutamislepingu artikli 58 lõike 1 punkt a sätestab, et EÜ asutamislepingu artikli 56 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksukohustuslasi, kes ei ole sarnases olukorras, nende elukoha põhjal. Vastavalt EÜ asutamislepingu artikli 58 lõikele 3 ei tohi siseriiklikud meetmed siiski kujutada endast meelevaldse diskrimineerimise vahendit või kapitali vaba liikumise varjatud piirangut. On tõsi, et selliseid meetmeid võib õigustada ülekaalukas avalik huvi. Ometi ei tohi need minna kaugemale sellest, mis on liikmesriigi taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalik.[39]

70. Karistusel, mis on ajaliselt tõenäoliselt piiramatu, on minu arvates oma olemuse tõttu väga raske täita proportsionaalsuse nõudeid, eriti vajalikkuse nõuet.

71. Neil põhjustel olen seisukohal, et EÜ asutamislepingu artikliga 49 on vastuolus selline karistus, nagu Belgia pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikes 2 sätestatud karistus, mis seisneb kohtuniku otsusega võimaliku keelu kehtestamises osakute tulevasele turustamisele liikmesriigi territooriumil ja mida kohaldatakse ainuüksi välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes.

V. **Ettepanek**

72. Eelnevalt esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour d'appel de Bruxelles'i (Brüsseli apellatsioonikohtu) esitatud küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiiviga 69/335 kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta ei ole vastuolus niisuguse maksu kehtestamine teises liikmesriigis asutatud avatud investeerimisfondide suhtes, nagu on põhikohtuasjas kõne all olev avatud investeerimisfondide iga-aastane maks.

Nõukogu 20. detsembri 1985. aasta direktiivi 85/611 avatud investeerimisfonde (UCITS) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta tuleks tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellise maksu kehtestamine, nagu on põhikohtuasjas kõne all olev avatud investeerimisfondide iga-aastane maks.

EÜ asutamislepingu artikli 56 lõikega 1 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi maksualased õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja millega maksustatakse residendist ja mitteresidendist avatud investeerimisfondid iga-aastase maksuga liikmesriigi territooriumil märgitud netosummadelt.

EÜ asutamislepingu artikliga 49 on vastuolus selline karistus, nagu Belgia pärandimaksu seadustiku artikli 162 lõikes 2 sätestatud karistus, mis seisneb kohtuniku otsusega võimaliku keelu kehtestamises osakute tulevasele turustamisele liikmesriigi territooriumil ja mida kohaldatakse üksnes välisriikide avatud investeerimisfondide suhtes.

39 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 41).