GENERALINIO ADVOKATO
MICHAL BOBEK IŠVADA,
pateikta 2016 m. sausio 21 d.[1]

Byla C-48/15

État belge
prieš
NN (L) International (anksčiau – ING International SA), ING Dynamic SA teisių ir pareigų perėmėją

(cour d'appel de Bruxelles (Briuselio apeliacinis teismas, Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Laisvė teikti paslaugas — Laisvas kapitalo judėjimas — Metinis mokestis, taikomas kolektyvinio investavimo subjektams (KIS) — Jungiamasis veiksnys apmokestinant — Tarpininkų rezidentų investuotos grynosios sumos — Užsienio ir Belgijos KIS palyginimas — Speciali sankcija, taikoma užsienio KIS“

I – Įvadas

1. Nuo 1993 m. metinis kolektyvinio investavimo subjektams (KIS) taikomas mokestis Belgijoje apskaičiuojamas pagal grynąją jų turto vertę (toliau – metinis mokestis). Įvedant šį mokestį, metinis mokestis buvo taikomas tik Belgijos KIS. Tačiau 2003 m. Belgijos valdžios institucijos pakeitė apmokestinimo kriterijų. Metinį mokestį pradėjo taikyti ne tik Belgijos, bet ir užsienio KIS, prekiaujantiems savo investiciniais vienetais Belgijoje. Ir vieniems, ir kitiems KIS metinis mokestis skaičiuojamas nuo visų iki praėjusių metų gruodžio 31 d. Belgijoje investuotų grynųjų sumų. 2003 m. pakeitusios apmokestinimo kriterijų, Belgijos valdžios institucijos taip pat įvedė specialią sankciją, skirtą užsienio KIS, nesumokėjusiems nustatytų metinio mokesčio sumų.

2. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas byloje, kurios šalys yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigtas KIS *NN L International* ir *État belge* (Belgijos valstybė). Byla iškelta dėl Belgijos mokesčių institucijų atsisakymo grąžinti *NN (L) International* už 2005 m. sumokėtą metinį mokestį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar pagal ES teisę draudžiama užsienio KIS nustatyti metinį mokestį ir taikyti specialią sankciją už šios mokestinės

1 — Originalo kalba: anglų.

prievolės neįvykdymą. Prejudiciniai klausimai visų pirma susiję su Direktyvos 69/335/EEB[2], Direktyvos 85/611/EEB[3], laisvės teikti paslaugas ir laisvo kapitalo judėjimo išaiškinimu. Šie klausimai Teisingumo Teismui suteikia dar vieną progą išspręsti problemas, susijusias su įtampa, kylančia tarp valstybių narių fiskalinio suverenumo ir jų pareigos gerbti Sutarčių užtikrintas pagrindines laisves.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *ES teisė*

1. Tarybos direktyva 69/335

3. Direktyvos 69/335 tikslas yra pašalinti laisvo kapitalo judėjimo kliūtis, suderinant valstybėse narėse pritrauktam kapitalui taikomus netiesioginius mokesčius. Pagal direktyvos 1 straipsnį valstybės narės kapitalo įnašus į kapitalo bendroves apmokestina suderintu mokesčiu. Direktyvos 69/335 4 straipsnyje pateikti du sąrašai: sandorių, kurie yra apmokestinami kapitalo mokesčiu, ir sandorių, kurie gali būti apmokestinami kapitalo mokesčiu.

4. Remiantis paskutine konstatuojamąja dalimi, Direktyva 69/335 taip pat numatyta panaikinti kitus netiesioginius mokesčius, kurių požymiai tokie patys kaip ir kapitalo mokesčio arba žyminio mokesčio. Šie mokesčiai išvardyti direktyvos 10 straipsnyje, kuriame nustatyta, kad, be kapitalo mokesčio, valstybės narės negali taikyti jokio kito mokesčio: „a) už 4 straipsnyje minimus sandorius; b) už įnašus, paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra 4 straipsnyje minimų sandorių dalis; c) atliekant registraciją arba kitus formalumus, būtinus prieš pradedant verslą, kuriuos dėl savo teisinės formos gali privalėti atlikti bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo“.

5. Direktyvos 69/335 11 straipsnyje valstybėms narėms draudžiama bet kokios rūšies mokesčiais apmokestinti: „a) bet kieno išleistų akcijų arba kitų tokios pat rūšies vertybinių popierių, arba tokius vertybinius popierius atstovaujančių sertifikatų sukūrimo, išleidimo, kotiravimo vertybinių popierių biržoje, jų pateikimo į rinką arba sandorių jais sudarymo; b) paskolų, tarp jų ir Vyriausybės obligacijų, gautų kam nors išleidus akcinės bendrovės obligacijas arba kitus perleidžiamus vertybinius popierius, arba kokių nors su tuo susijusių formalumų arba tokių akcinės bendrovės obligacijų ar kitų perleidžiamų vertybinių popierių sukūrimo, išleidimo, kotiravimo vertybinių popierių biržoje jų pateikimo į rinką ar sandorių jais sudarymo“.

2. Tarybos direktyva 85/611

6. Kaip nurodyta Direktyvos 85/661 antroje konstatuojamoje dalyje, jos paskirtis yra suderinti valstybių narių teisės aktus, susijusius su kolektyvinio investavimo subjektais, siekiant Sąjungos lygiu suvienodinti konkurencijos sąlygas tarp tų subjektų ir kartu užtikrinti kuo veiksmingesnę ir vienodesnę jų investicinių vienetų apsaugą. Kaip nurodyta ketvirtoje konstatuojamoje dalyje, direktyva nustatytos bendrosios pagrindinės valstybėse narėse įsikūrusių kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektų (KIAVPS) licencijavimo, priežiūros, struktūros ir veiklos bei informacijos, kurią jos turi skelbti, taisyklės.

2 — 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11). Ši direktyva panaikinta 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui (OL L 46, p. 11). Vis dėlto šioje byloje Direktyva 69/335 išlieka taikytina teise *ratione temporis*.

3 — 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo (OL L 375, p. 3). Keletą kartų iš dalies pakeistą šią direktyvą pakeitė 2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/65/EB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIPVPS), derinimo (OL L 302, p. 32) su pakeitimais, padarytais 2014 m. liepos 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/91/ES (OL L 257, p. 186). Šiai bylai svarbiu metu buvo taikytina būtent Direktyva 85/611.

7. Direktyvos 85/611 44 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „KIAVP subjektas, kuris savo investiciniais vienetais prekiauja kitoje valstybėje narėje, turi laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų, galiojančių toje valstybėje ir reglamentuojančių šioje direktyvoje nereglamentuojamus klausimus“. Be to, remiantis direktyvos 44 straipsnio 3 dalimi, 44 straipsnio 1 dalyje nurodytas nuostatas valstybės narės privalo taikyti nediskriminuodamos.

B – *Belgijos teisė*

8. Metinis KIS mokestis į Paveldimojo turto mokesčio kodeksą (*Code des droits de succession*) įtrauktas 1993 m. liepos 22 d. Įstatymu dėl mokesčių ir finansinių nuostatų [4]. Vėliau 2003 m. gruodžio 22 d. Įstatymu-programa [5], įsigaliojusiu 2004 m. sausio 1 d., metinio mokesčio taikymo sritis buvo išplėsta. Remiantis šiuo pakeitimu, metinis mokestis, nustatytas pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos Paveldimojo turto mokesčio kodekso 161 straipsnio 3 dalyje, galioja ir užsienio KIS, parduodantiems savo vienetus Belgijoje.

9. Dėl mokesčio bazės Paveldimojo turto mokesčio kodekso 161a straipsnyje nustatyta: „1) kiek tai susiję su 161 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytais investavimo subjektais [t. y. Belgijos KIS], mokestis turi būti mokamas nuo visų iki praėjusių metų gruodžio 31 d. Belgijoje investuotų grynųjų sumų; <...> 2) kiek tai susiję su 161 straipsnio 3 dalyje nurodytais investavimo subjektais [t. y. užsienio KIS], mokestis turi būti mokamas nuo visų iki praėjusių metų gruodžio 31 d. Belgijoje investuotų grynųjų sumų, skaičiuojant nuo jų įregistravimo Bankų, finansų ir draudimo komisijoje dienos <...>“.

10. Kaip nurodyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą, metinio mokesčio tarifas 2006 m. buvo 0,07 % mokesčio bazės.

11. Paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsniu kodekso I knygoje nustatytų sankcijų taikymo sritis išplėsta apimant ir 161 straipsnyje nustatytą mokestį. Konkrečiai atitinkamu metu galiojusios redakcijos kodekso 162 straipsnio 2 dalyje nustatoma speciali užsienio KIS skirta sankcija: teismas jiems gali uždrausti ateityje parduoti savo investicinius vienetus Belgijoje.

III – **Faktai, procedūra ir prejudiciniai klausimai**

12. NN (L) International (toliau – atsakovė) yra investicinė kintamojo akcinio kapitalo bendrovė [6]. Jos registruota buveinė yra Liuksemburge. Remiantis *cour d'appel de Bruxelles* (Briuselio apeliacinis teismas) pateiktu prašymu priimti prejudicinį sprendimą, atsakovė tinkamai pateikė metinę deklaraciją už 2005 m. Belgijoje investuotas grynąsias sumas. Be to, atsakovė per nustatytą laikotarpį sumokėjo mokestį.

13. Bylą nagrinėjant pirmosios instancijos teisme atsakovė ginčijo metinio mokesčio teisėtumą ir reikalavo jai grąžinti sumokėtą 185 739,34 EUR sumą. Anot atsakovės, metinis mokestis pažeidė Direktyvą 69/335 bei Direktyvą 85/611, tai pat Sutarties nuostatas dėl laisvės teikti paslaugas ir laisvo kapitalo judėjimo. Papildomai atsakovė tvirtino, kad metinis mokestis prieštaravo 1970 m. rugsėjo 17 d. Belgijos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pasirašytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tam tikrų kitų klausimų pajamų ir turto mokesčių srityje išsprendimo 22 straipsniui (toliau – Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo). Pirmosios instancijos teismas pritarė alternatyviajam argumentui. Jis konstatavo, kad metinis mokestis pažeidžia

4 — *Loi portant des dispositions fiscales et financières* (*Moniteur belge*, 1993 m. liepos 26 d., p. 17350).

5 — *Loi-programme* (*Moniteur belge*, 2003 m. gruodžio 31 d., p. 62160).

6 — Paprastai vadinama SICAV (*société d'investissement à capital variable*).

Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 22 straipsnį, nes tai buvo turto mokestis. Todėl jis nusprendė, kad *NN (L) International* šio metinio mokesčio neprivalėjo mokėti. Tačiau pirmosios instancijos teismas nusprendė, kad teisinis pagrindas, grindžiamas Direktyvos 69/335 pažeidimu, yra nepagrįstas. Jis nesprendė dėl kitų argumentų, susijusių su Sutarties ir Direktyvos 85/611 pažeidimu.

14. Belgijos mokesčių institucija pateikė apeliacinį skundą dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo. Ji teigė, kad nagrinėjamas mokestis nepateko į Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo sritį ir kad Paveldimojo turto mokesčio kodekso 160 ir paskesni straipsniai suderinami su minėtomis ES teisės nuostatomis. *NN (L) International* prašė patvirtinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir papildomai pateikė priešpriešinį apeliacinį skundą, grindžiamą tuo, kad pirmosios instancijos teismas atmetė kaltinimą dėl Direktyvos 69/335 pažeidimo ir nepareiškė nuomonės dėl kaltinimų, susijusių su kitų ES teisės nuostatų pažeidimu.

15. Šiomis aplinkybėmis *cour d'appel de Bruxelles* (Briuselio apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyva 69/335 dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti [dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių], konkrečiau – kartu taikomi jos 2, 4, 10 ir 11 straipsniai, aiškintini taip, kad pagal juos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai 2003 m. gruodžio 22 d. įstatymu-programa iš dalies pakeisti Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 161 ir 162 straipsniai, kuriomis nustatomas mokestis kolektyvinio investavimo subjektams, draudžiamos tiek, kiek šį mokestį kolektyvinio investavimo subjektai, įsteigti kitoje valstybėje narėje kaip kapitalo bendrovės ir Belgijoje parduodantys savo investicinius vienetus, turi kasmet mokėti nuo visos Belgijoje pasirašytų savo investicinių vienetų sumos, atėmus šių pasirašytų investicinių vienetų išpirkimo arba išmokų pagal juos sumą, todėl tokių kolektyvinio investavimo subjektų Belgijoje sukauptos sumos yra apmokestinamos minėtu mokesčiu tol, kol minėti subjektai jomis disponuoja?

2. Ar EB sutarties 49–55 ir 56–[60] straipsniai, prireikus aiškinami kartu su EB sutarties 10 straipsniu ir 293 straipsnio antra įtrauka, aiškintini taip, kad pagal juos valstybei narei draudžiama vienašališkai pakeisti tokio mokesčio, kaip numatytasis Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 161 ir paskesniuose straipsniuose, kriterijų, remiantis kuriuo taikomas mokestis, ir vietoj tarptautinėje mokesčių teisėje įtvirtinto individualaus apmokestinimo kriterijaus, pagrįsto mokesčių mokėtojo rezidavimo vieta, nustatyti tariamą realaus ryšio kriterijų, kuris nėra įtvirtintas tarptautinėje mokesčių teisėje, atsižvelgiant į tai, kad savo fiskaliniam suverenumui užtikrinti valstybė narė nustato specialią sankciją, kaip antai numatytą Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 3 dalyje, kuri taikoma tik užsienio ūkio subjektams?

3. Ar EB sutarties 49 ir 56 straipsniai, prireikus aiškinami kartu su EB sutarties 10 straipsniu ir 293 straipsnio antra įtrauka, aiškintini taip, kad pagal juos draudžiamas pirma aprašytas mokestis, kuris, kadangi juo visiškai neatsižvelgiama į kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems kolektyvinio investavimo subjektams jų įsisteigimo valstybėje jau nustatytus mokesčius, yra papildoma piniginė našta, galinti apsunkinti prekybą šių subjektų investiciniais vienetais Belgijoje?

4. Ar Tarybos direktyva 85/611 dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo, prireikus aiškinama kartu su EB sutarties 10 straipsniu ir 293 straipsnio antra įtrauka, aiškintina taip, kad pagal ją draudžiamas pirma aprašytas mokestis, nes juo pažeidžiamas pagrindinis direktyvos tikslas Europos Sąjungoje palengvinti prekybą kolektyvinio investavimo subjektų investiciniais vienetais?

5. Ar EB sutarties 49 ir 56 straipsniai aiškintini taip, kad pagal juos draudžiama administracinė našta, atsirandanti renkant pirma aprašytą mokestį, taikomą kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems kolektyvinio investavimo subjektams, kurie parduoda savo investicinius vienetus Belgijoje?

6. Ar EB sutarties 49 ir 56 straipsniai aiškintini taip, kad pagal juos nacionalinės teisės nuostata, kaip antai Belgijos paveldimo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalis, draudžiama tiek, kiek pagal šią nuostatą kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems kolektyvinio investavimo subjektams, kurie parduoda savo investicinius vienetus Belgijoje, nustatyta speciali sankcija – teismo draudimas ateityje parduoti investicinius vienetus Belgijoje, jei iki kiekvienų metų kovo 31 d. nepateikia savo deklaracijos arba nesumoka pirma aprašyto mokesčio?“

16. Rašytines pastabas pateikė *NN (L) International*, Belgijos vyriausybė ir Europos Komisija. Rašytinėje proceso dalyje dalyvaujančios šalys per 2015 m. spalio 28 d. posėdį pateikė žodinius argumentus.

IV – **Vertinimas**

A – *Prejudicinių klausimų priimtinumas*

17. Belgijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose teigia, kad ketvirtasis, penktasis ir šeštasis Teisingumo Teismui pateikti klausimai yra nepriimtini. Dėl ketvirtojo klausimo Belgijos vyriausybė laikosi nuomonės, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nenurodytos jokios konkrečios priežastys, dėl kurių metinis mokestis turėtų būti laikomas pažeidžiančiu Direktyvą 85/611. Dėl penktojo klausimo Belgijos vyriausybė teigia, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė jokių nacionalinės teisės nuostatų, kuriomis sukuriama administracinė našta, ir nepateikė jokios informacijos apie iš to kylančią užsienio KIS diskriminaciją. Šį argumentą savo pastabose taip pat pateikia Komisija, nors ir formaliai neginčydama klausimo priimtinumo. Be to, Belgijos vyriausybė mano, kad pagrindinėje byloje kilusiam ginčui išspręsti penktasis klausimas yra nesvarbus. Galiausiai Belgijos vyriausybė taip pat tvirtina, kad šeštasis klausimas yra nepriimtinas, nes Paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalis nesusijusi su nacionaliniame teisme nagrinėjame byla. Ji neturi jokios reikšmės pagrindinės bylos tikslui. Be to, sankcijos taikymas *NN (L) International* ateityje tėra hipotetinis klausimas.

18. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika[7], nacionalinių teismų pateiktiems klausimams dėl ES teisės išaiškinimo taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei yra akivaizdu, jog prašymas išaiškinti ES teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus.

19. Taikydamas minėtus kriterijus šioje byloje, laikausi nuomonės, kad argumentai dėl ketvirtojo ir šeštojo klausimų nepriimtinumo turėtų būti atmesti. Tačiau pritariu Belgijos vyriausybės nuomonei, kad penktasis klausimas atmestinas kaip nepriimtinas.

20. Ketvirtajame klausime, pateiktame taip, kaip jį suformulavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš tiesų nenurodyta jokia konkreti Direktyvos 85/661 nuostata, kurios išaiškinimo prašoma. Nurodyta tik pati direktyva ir jos tikslai. Tačiau remiantis nusistovėjusia teismo praktika[8], jei klausimai suformuluoti netiksliai, pats Teisingumo Teismas, remdamasis visa nacionalinio teismo jam pateikta informacija ir pagrindinės bylos dokumentais, turi nustatyti, kokius ES teisės elementus reikia išaiškinti, atsižvelgdamas į ginčo dalyką. Šioje byloje ta aplinkybė, kad klausime yra tik bendra nuoroda į Direktyvą 85/611, netrukdo Teisingumo Teismui pateikti nacionaliniam teismui ES teisės išaiškinimo, kuris galėtų jam padėti išspręsti nagrinėjamą bylą.

7 — Žr. neseniai priimtą Sprendimą *Pujante Rivera* (C-422/14, EU:C:2015:743, 20 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

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

21. Kalbant apie šeštąjį klausimą, negalima teigti, kad jis nereikšmingas pagrindinei bylai. *NN (L) International* pagrindinėje byloje ginčija Paveldimojo turto mokesčio kodekso 160 ir paskesnius straipsnius, t. y. straipsnius, kuriuose nustatyta metinio mokesčio pagal Belgijos teisę taikymo tvarka. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi priimti sprendimą byloje dėl metinio mokesčio taikymo tvarkos, įskaitant specialias sankcijas KIS nerezidentams pagal Paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalį, teisėtumo. Todėl šio klausimo negalima laikyti hipotetiniu ar neturinčiu reikšmės siekiant išspręsti pagrindinę bylą.

22. Bet to, tai, kad nacionaliniais įstatymais nustatytos sankcijos, kaip matyti iš konkrečių bylos aplinkybių, nebuvo pritaikytos, anksčiau netrukdė Teisingumo Teismui atsakyti į prejudicinį klausimą [9]. Teisingumo Teismas dažnai gauna klausimų, susijusių su galimais įvykiais ar tikėtinomis situacijomis, ir yra pripažinęs šiuos klausimus priimtinais, jeigu jie reikšmingi pagrindinei bylai [10]. Kalbant metaforiškai, jei ginčo šerdis yra tikra ir reali, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui turėtų būti suteikta teisė Teisingumo Teismui užduoti klausimus apie jos išorines briaunas. Ypač tuomet, jei šios briaunos aštrios, kaip yra sankcijų atveju.

23. Dėl nurodytų priežasčių Belgijos vyriausybės prieštaravimai dėl ketvirtojo ir šeštojo klausimų priimtinumo turi būtų atmesti.

24. Penktasis klausimas susijęs su kitokiomis aplinkybėmis. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika [11] ir Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsniu, poreikis pateikti ES teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reiškia, kad minėtas teismas privalo apibrėžti pateikiamo klausimo faktines aplinkybes ir pagrindines teisines nuostatas arba bent paaiškinti šį klausimą pagrindžiančias faktines prielaidas. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija ne tik leidžia Teisingumo Teismui pateikti naudingą atsakymą, bet ir suteikia valstybių narių vyriausybėms bei kitoms suinteresuotoms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį [12].

25. Šioje byloje pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios informacijos, kuri leistų Teisingumo Teismui tiksliai nustatyti, kas yra ta „administracinė našta“, apie kurią nacionalinis teismas kalba penktajame klausime. Toks pats netikrumas atsispindi šalių pastabose: Belgijos vyriausybė daro prielaidą, kad sąvoka „administracinė našta“ reiškia prievolę kompetentingoms institucijoms pateikti mokesčių deklaraciją. Tokią pačią prielaidą daro ir Komisija. Kita vertus, *NN (L) International*, kuri rašytinėse pastabose nepareiškia savo nuomonės šiuo klausimu, per posėdį trumpai nurodė, kad sąvoka „administracinė našta“ turi būti suprantama kaip susijusi su svarbios informacijos apie asmenų, kuriems priklauso investiciniai vienetai, tapatybę ir gyvenamąją vietą, rinkimo vidaus išlaidomis.

26. Apibendrinant galima pasakyti, kad Teisingumo Teismas neturi nei faktinės, nei teisinės informacijos, kad galėtų įvertinti šią „administracinę naštą“. Šalys šio klausimo tinkamai neišnagrinėjo. Dėl šių priežasčių manau, kad penktąjį klausimą reikėtų pripažinti nepriimtinu.

9 — Žr. Sprendimą *P ir S* (C-579/13, EU:C:2015:369). Generalinis advokatas M. Szpunar savo išvadoje šioje byloje pažymėjo, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš bylos šalių pastabų matyti, kad ieškovams bauda nebuvo skirta (C-579/13, EU:C:2015:39, 99 punktas).

10 — Žr., *inter alia* ir pagal analogiją, sprendimus *X ir Y* (C-200/98, EU:C:1999:566, 21 ir 22 punktai), *Bosman* (C 415/93, EU:C:1995:463, 65 punktas), *Gauweiler ir kt.* (C-62/14, EU:C:2015:400, 28 ir 29 punktai).

11 — Žr., *inter alia*, Sprendimą *Mulders* (C-548/11, EU:C:2013:249, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

12 — Žr., *inter alia*, nutartį byloje *Mlamali* (C-257/13, EU:C:2013:763, 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

B – *Prejudicinių klausimų vertinimas*

27. Iš pat pradžių būtina pabrėžti, kad *cour d'appel de Bruxelles* (Briuselio apeliacinis teismas) Teisingumo Teismui šešis klausimus pateikė prieš nuspręsdamas, prie kokios kategorijos priskirti mokestį Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo tikslais. Taigi Teisingumo Teismo nėra prašoma paaiškinti, kaip klasifikuoti metinį mokestį. Šioje išvadoje atliekama mokesčio analizė, kuria siekiama įvertinti jo suderinamumą su atitinkamomis ES teisės nuostatomis, netrukdo įvertinti mokesčio pobūdžio Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo tikslais. Tai turi padaryti nacionalinis teismas.

28. Prejudicinius klausimus iš esmės nagrinėsiu taip: pirmiausia bus įvertintas metinio mokesčio suderinamumas su antrine ES teise (pirmasis ir antrasis klausimai). Antra, bus išanalizuotas metinio mokesčio suderinamumas su pirmine teise, t. y. su pagal Sutartį pagrįstomis pagrindinėmis laisvėmis (antrasis ir trečiasis klausimai). Trečia, nagrinėsiu specialias tik užsienio KIS taikomas sankcijas ir jų suderinamumą su pirmine ES teise (šeštasis klausimas).

1. Pirmasis klausimas: Direktyva 69/335

29. Pirmuoju klausimu *cour d'appel de Bruxelles* (Briuselio apeliacinis teismas) teiraujasi ar Direktyvos 69/335 2, 4, 10 ir 11 straipsniai aiškintini kaip draudžiantys užsienio KIS taikyti tokį mokestį, koks yra Belgijos metinis mokestis. Visos Teisingumo Teismui pastabas pateikusios šalys sutinka, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti neigiamai, nes Direktyva 69/335 netaikytina metiniam mokesčiui.

30. Sutinku.

31. Direktyva 69/335 siekiama panaikinti netiesioginius mokesčius, kurie nėra kapitalo mokesčiai, bet turi kapitalo mokesčio požymių, t. y. mokesčius, taikomus direktyvoje nurodytiems sandoriams [13].

32. Nagrinėjamu atveju metinis mokestis skaičiuojamas nuo visų iki praėjusių metų gruodžio 31 d. Belgijoje investuotų grynųjų sumų. Iš Belgijos vyriausybės rašytinėse pastabose minimos teisės akto priėmimo istorijos paaiškėja, kad sąvoka „investuotos grynosios sumos" reiškia visą KSI turtą, atėmus išpirkimo sumą. Belgijoje investuotų sumų sąvoka žymi Belgijoje per finansinio tarpininkavimo įstaigą vykdomus sandorius (pasirašymą, pardavimą) [14]. Belgijos vyriausybė dar pažymi, kad grynajai KSI turto vertei įtakos turi tokie veiksniai: pasirašytų vienetų, išmokų ir skolų suma, pagrindinio turto vertės pokyčiai, pajamos ir išlaidos.

33. Todėl akivaizdu, kad toks mokestis nesusijęs su nė viena iš sandorių rūšių, kurioms taikytinas kapitalo mokestis pagal Direktyvos 6/335 4 straipsnį. Kaip jau pažymėjo Teisingumo Teismas, vykdant bet kurį iš šių sandorių kapitalas arba turtas perduodamas kapitalo bendrovei apmokestinančioje valstybėje narėje arba gerokai padidinamas bendrovės kapitalas ar turtas [15]. Metinis mokestis nepatenka ir į direktyvos 10 straipsnyje nustatyto draudimo taikymo sritį, nes jis nėra analogiškas nė vienam iš 4 straipsnyje, į kurį daroma nuoroda direktyvos 10 straipsnio a ir b dalyse, išvardytų apmokestinamų sandorių, kurie minimi. Be to, metinis mokestis nesusijęs su registracija ar kitais formalumais, būtinais prieš pradedant verslą, apie kuriuos kalbama direktyvos 10 straipsnio c dalyje. Galiausiai metinis mokestis nesusijęs nė su vienu iš sandorių, nurodytų direktyvos 11 straipsnyje.

13 — Sprendimas *Optiver ir kt.* (C-22/03, EU:C:2005:143, 27 punktas).

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

15 — Sprendimas *Nonwoven* (C-4/97, EU:C:1998:507, 20 punktas).

34. Todėl akivaizdu, kad metinis mokestis nepatenka į Direktyvos 69/335 materialinę taikymo sritį. Taigi Direktyva 69/335 netaikytina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje. Todėl į pirmąjį klausimą Teisingumo Teismui siūlau atsakyti neigiamai: pagal Tarybos direktyvą 69/335 draudžiama KIS, įsteigtus kitoje valstybėje narėje, apmokestinti tokiais mokesčiais, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamas metinis KIS taikomas mokestis.

2. Ketvirtasis klausimas: Direktyva 85/611

35. Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas norėtų išsiaiškinti, ar Direktyva 85/661 turi būti aiškintina kaip draudžianti nustatyti tokius mokesčius, koks yra metinis mokestis, nes juo pažeidžiamas pagrindinis direktyvos tikslas palengvinti kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektų (KIAVPS) investicinių vienetų prekybą.

36. Šiuo klausimu *NN (L) International* tvirtina, kad metiniu mokesčiu trukdoma įgyvendinti Direktyvos 85/661 tikslus. Tačiau Belgijos vyriausybė teigia, kad Direktyva 85/661 nekeičiamos valstybių narių galios apmokestinimo srityje. Komisija antrina, kad Direktyvoje 85/661 nėra jokių nuostatų dėl mokesčių, taigi ji neturi jokios reikšmės šiai bylai.

37. Pritariu šiai Komisijos ir Belgijos vyriausybės pareikštai nuomonei.

38. Direktyva 85/661 koordinuoja valstybių narių įstatymus, kuriais reglamentuojami KIAVPS. Jos tikslas – palengvinti kolektyvinio investavimo subjektų investicinių vienetų judėjimą Sąjungoje. Vis dėl to direktyvoje numatytas koordinavimo lygmuo yra ribotas. Nustatytos tik pagrindinės bendrosios taisyklės dėl KIAVPS licencijavimo, priežiūros, struktūros ir veiklos valstybėse narėse, taip pat dėl informacijos, kurią jie privalo skelbti [16]. Direktyva 85/611 buvo priimta visų pirma remiantis EEB sutarties 57 straipsnio 2 dalimi (dabar, po pakeitimų, SESV 53 straipsnis). Šis straipsnis nesusijęs su KIAVPS apmokestinimu valstybėse narėse

39. Reikia pripažinti, kad Direktyvos 85/611 44 straipsnyje nustatyta, kad „KIAVP subjektas, kuris savo investiciniais vienetais prekiauja kitoje valstybėje narėje, turi laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų, galiojančių toje valstybėje ir reglamentuojančių šioje direktyvoje nereglamentuojamus klausimus“. Be to, remiantis direktyvos 44 straipsnio 3 dalimi, tokias nuostatas valstybės narės privalo taikyti nediskriminuodamos.

40. Direktyvos 44 straipsnyje pakartotas visiems galiojantis bendrasis diskriminacijos dėl pilietybės ar įsteigimo vietos draudimas. Tačiau negalima manyti, kad jis išplečia Direktyvos 85/661 materialinę taikymo sritį.

41. 44 straipsnis visų pirma turėtų būti vertinamas atsižvelgiant į visą Direktyvą 85/661: nors direktyvoje numatytas koordinavimas pagrįstas buveinės valstybės kontrolės ir abipusio pripažinimo principu [17], 44 straipsnio 1 dalyse pripažįstamos priimančiosios valstybės narės galios direktyvos nereglamentuojamose srityse. Atsižvelgiant į tai, 44 straipsnis turėtų būti suprantamas kaip patvirtinantis valstybės narės galias tose srityse, kurios konkrečiai nereglamentuojamos direktyvoje, įskaitant mokesčius.

42. Antra, dar svarbiau yra tai, kad, nepaisant 44 straipsnio 1 dalies taikymo srities išaiškinimo, Direktyvos 85/661 44 straipsnio 3 dalyje pateikta nediskriminavimo taisyklė, kuria remiasi *NN (L) International*, gali būti laikoma Sutartyse jau įtvirtinto nediskriminavimo principo pakartojimu. Todėl vertinimas, ar metinis mokestis ir speciali sankcija KIS nerezidentams yra diskriminacinio pobūdžio, turėtų būti atliekamas remiantis Sutarčių nuostatomis dėl pagrindinių laisvių.

16 — Žr. Direktyvos 85/661 2, 3 ir 4 konstatuojamąsias dalis.

17 — Žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Gruslin* (C-88/13, EU:C:2014:79, 4).

43. Todėl Direktyva 85/661 nepadės išnagrinėti šios bylos. Bendra ir iš esmės abstrakti lojalaus bendradarbiavimo pareiga, nustatyta EB sutarties 10 straipsnyje (kuris iš esmės pakeistas ESS 4 straipsnio 3 dalimi), neturi poveikio šiai išvadai[18]. Neturi jo ir EB sutarties 293 straipsnis (panaikintas Lisabonos sutartimi). Teisingumo Teismas nustatė, kad šia nuostata nesiekiama nustatyti teisinės normos, kuri pati būtų tiesiogiai taikytina, ja tik apibrėžiami kai kurie klausimai, dėl kurių valstybės narės prireikus turi derėtis tarpusavyje. Pateikdamas šiuos argumentus Teisingumo Teismas ne kartą nurodė, kad net jei dvigubo apmokestinimo panaikinimas būtų vienas iš Sutarties tikslų, ši nuostata pati savaime negali fiziniams asmenims suteikti jokių nagrinėjimo teisme teisių, kuriomis jie galėtų remtis nacionaliniuose teismuose[19].

44. Todėl Teisingumo Teismui siūlau į ketvirtąjį klausimą atsakyti, kad Tarybos direktyva 85/611 aiškintina kaip nedraudžianti nustatyti tokio mokesčio, koks yra metinis KIS taikytinas mokestis, nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

3. Antrasis ir trečiasis klausimai: metinio mokesčio suderinamumas su pagrindinėmis laisvėmis

45. Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos laikau tinkamais nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar metinio mokesčio taikymui užsienio KIS kelią užkerta atitinkamos Sutarčių nuostatos dėl laisvės teikti paslaugas ir laisvo kapitalo judėjimo, siejamos su EB sutarties 10 ir 293 straipsniais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės visų pirma kyla dėl to, kad Belgijos valdžios institucijos apmokestinimo kriterijų, kuris anksčiau buvo pagrįstas mokesčių mokėtojo gyvenamąja vieta, pakeitė „realaus ryšio“ kriterijumi. Be to, Belgijos valdžios institucijos nustatė specialią tik užsienio subjektams taikytiną sankciją.

a) Taikytina laisvė

46. Pateiktuose klausimuose nacionalinis teismas remiasi EB sutarties 49–55 ir 56–60 straipsniais (dabar – SESV 56–62, 63–66 ir 75 straipsniai), nenurodydamas, kaip kiekviena iš šių nuostatų taikytina pagrindinei bylai. Tačiau, kaip pažymi Komisija, akivaizdu, kad atitinkamos nagrinėjamu laikotarpiu galiojusios nuostatos buvo EB sutarties 49, 56 ir 58 straipsniai (dabar – SESV 56, 63 ir 65 straipsniai).

47. Kaip nurodė Teisingumo Teismas, norint nustatyti, į kokios laisvės taikymo sritį patenka nacionalinės teisės aktas, reikia atsižvelgti į atitinkamo teisės akto paskirtį[20].

48. Pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais įvestas KIS taikytinas metinis mokestis skaičiuojamas grynąją jų turto vertę padauginus iš investicinių vienetų, pasirašytų apmokestinančiojoje valstybėje narėje, skaičiaus. Todėl galima manyti, kad metinis mokestis potencialiai gali apsunkinti laisvą kapitalo judėjimą ir laisvę teikti paslaugas. Tačiau pažymėtina, kad Teisingumo Teismas ginčijamą priemonę nagrinės tik vienos iš nurodytų dviejų laisvių atžvilgiu, jei pasirodys, kad viena iš jų yra viso labo antraeilė kitos atžvilgiu[21]. Kadangi EB sutartyje kapitalo judėjimo sąvoka neapibrėžta, kad būtų galima atlikti šį įvertinimą, Teisingumo Teismas konstatavo, jog Direktyvos 85/661[22] I priede pateiktas

18 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Deutsche Grammophon Gesellschaft* (78/70, EU:C:1971:59, 5 punktas), *Riseria Geddo* (2/73, EU:C:1973:89, 4 punktas), taip pat nutartį byloje *Levy ir Sebbag* (C-540/11, EU:C:2012:581, 26 ir 28 punktai). Žr. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 30 ir paskesni punktai).

19 — Žr., *inter alia*, Sprendimą *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 16 punktas) ir nutartį byloje *Levy ir Sebbag* (C-540/11, EU:C:2012:581, 27 punktas).

20 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 90 punktas) ir *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 31 punktas).

21 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 33 punktas) ir *Fidium Finanz* (C-452/04, EU:C:2006:631, 34 punktas).

22 — 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10)

nebaigtinis sąrašas yra orientacinio pobūdžio, nes jame išvardyti sandoriai, galintys prilygti kapitalo judėjimui [23]. Šioje byloje pažymėtina, kad rezidentų vykdomas užsienio vertybinių popierių, kuriais prekiaujama vertybinių popierių biržoje, įsigijimas ir rezidentų vykdomas užsienio vertybinių popierių, kuriais neprekiaujama vertybinių popierių biržoje, įsigijimas, yra tarp kapitalo judėjimų, nurodytų minėto priedo IV skirsnio A dalyje, kurioje aiškiai minimos „[k]olektyvinio investavimo subjektų investicinių vienetų operacijos“ [24].

49. Šioje byloje akivaizdu, kad metinis mokestis susietas su rezidentų vykdomu kolektyvinio investavimo vienetų įsigijimu, patenkančiu į Direktyvos 88/361 I priede pateiktą nomenklatūrą. Taigi, kaip savo rašytinėse pastabose teigia *NN (L) International*, metinį mokestį galima laikyti labiausiai susijusiu su laisvu kapitalo judėjimu [25].

50. Todėl manau, kad šios bylos aplinkybėmis, siekiant įvertinti metinio mokesčio suderinamumą su Sutartimis, visų pirma turi būti analizuojamas laisvas kapitalo judėjimas, o ne laisvė teikti paslaugas [26].

b) Ar mokestis yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas

51. NN (L) International teigia, kad taikytinų Belgijos teisės aktų nustatytas jungiamasis faktorius neatitinka tarptautiniu mastu pripažintų apmokestinimo kriterijų. Be to, atsakovė teigia, kad metiniu mokesčiu apribojamas laisvas kapitalo judėjimas. Taip yra dėl to, kad mokestis sukuria finansinę naštą KIS, galinčią turėti įtakos investicinių vienetų turėtojų pelnui. Todėl, atsakovės nuomone, metinis mokestis gali atgrasyti ar atriboti užsienio KIS nuo prekiavimo savo investiciniais vienetais Belgijoje, ypač turint omenyje tai, kad Liuksemburge įsisteigusiems KIS šioje valstybėje narėje jau taikomas akcijų pasirašymo mokestis. Tačiau Komisija tvirtina, kad metiniu mokesčiu nesukuriamos diskriminacinės sąlygos *per se*, nes Belgijos KIS apmokestinami lygiai taip pat [27]. Belgijos vyriausybė tvirtina, kad būtina pripažinti valstybių narių suverenumo mokesčių srityje principą, ir primena, kad dvigubą apmokestinimą lemia fiskalinio suvereniteto įgyvendinimas vienu metu. Be to, visas metinio mokesčio taikymo užsienio KIS procesas ir skirtas būtent tam, kad būtų sudarytos vienodos sąlygos skirtingiems investicijų produktams Belgijos rinkoje.

52. Pirmiausia būtina pažymėti, kad KIS apmokestinimas Europos Sąjungoje nėra suderintas. Iš tikrųjų valstybių narių taikomi mokesčiai šioje srityje labai skiriasi [28]. Atsižvelgiant į šią tikrovę, pradinis, taip pat ir bendras atskaitos taškas šioje analizėje turi būti pripažinimas, kad KIS apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, todėl natūralu, kad tarp valstybių narių bus skirtumų šiuo klausimu.

53. Tačiau, kaip konstatavo Teisingumo Teismas [29], šioje srityje valstybių narių kompetencija yra ribota: nacionalinėmis mokesčių taisyklėmis negalima apriboti pagrindinių laisvių. Tarp priemonių, uždraustų pagal EB sutarties 56 straipsnio 1 dalį (dabar – SESV 63 straipsnio 1 dalis), t. y. kapitalo judėjimą ribojančių priemonių, yra ir priemonės, kurios gali atgrasyti nerezidentus nuo investavimo valstybėje narėje arba atgrasyti tos valstybės narės rezidentus nuo investavimo kitose valstybėse [30].

23 — Sprendimas *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

24 — Sprendimai *VBV – Vorsorgekasse* (C-39/11, EU:C:2012:327, 21 punktas) ir *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 24 punktas).

25 — Žr. *mutatis mutandi* Sprendimą *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 25 punktas).

26 — Galima pridurti, kad analizė laisvės teikti paslaugas požiūriu nelemtų kitokios išvados, atsižvelgiant į įvertinimo, atliktino remiantis šiomis pagrindinėmis laisvėmis, metodologinį nuoseklumą. Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Gebhard* (C-55/94, EU:C:1995:411, 37 punktas). Bendra nacionalinių priemonių analizė pagal SESV 21, 45, 49, 56 ir 63 straipsnius pateikta Sprendime *Libert ir kt.* (C-197/11 ir C-203/11, EU:C:2013:288, 37 ir paskesni punktai). Dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo taip pat žr. sprendimus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 56 punktas), *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 93 punktas), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 60 punktas).

27 — Komisija ir toliau laikosi savo pozicijos dėl mokesčio tarifo, taikytino tam tikriems KIS pagal 161ter straipsnio 5 dalį, dėl kurio ji pareiškė savo ketinimus pradėti pažeidimo procedūrą (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). Tačiau nacionalinis teismas dėl šios nuostatos nereiškia nuomonės, taigi ji šioje byloje nenagrinėjama.

28 — Žr., pavyzdžiui, R. Adema „UCITS and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of UCITS“, *Kluwer Law International*, 2009.

29 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 42 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30 — Sprendimas *van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269, 25 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

54. Taikydamas šiuos principus konkrečiai mokesčių srityje Teisingumo Teismas dažnai konstatuoja EB sutarties 56 straipsnio 1 dalyje uždraustą apribojimą, kai nacionalinėmis priemonėmis skirtingai vertinami rezidentai ir nerezidentai [31]. Tačiau jei mokesčių taisyklėse nedaromas skirtumas tarp subjektų esant panašioms situacijoms ir nenustatytos jokios nepalankios sąlygos, Teisingumo Teismas nepripažįsta [32], kad toks apribojimas yra [33].

55. Šios bylos aplinkybėmis akivaizdu, kad, kaip nurodo Komisija, nacionalinės teisės aktai taikomi vienodai ir KIS rezidentams, ir KIS nerezidentams. Be to, metinio mokesčio taikymas nereiškia, kad užsienio KIAVPS teks didesnė mokesčių našta Belgijoje, palyginti su Belgijos KIS mokamais mokesčiais.

56. Tačiau *NN (L) International* tvirtina, kad metinio mokesčio taikymas užsienio KIS sukuria draudžiamą diskriminaciją, nes KIS rezidentų ir KIS nerezidentų situacijos, kurios nėra panašios, vertinamos vienodai.

57. Nesutinku. Iš tiesų bendrąja prasme bent nuo Aristotelio laikų manoma, kad neteisybę lemia ne tik vienodų situacijų skirtingas vertinimas, bet ir objektyviai skirtingų situacijų vienodas vertinimas [34]. Tačiau, konkrečiai kalbant, ypač šios bylos aplinkybėmis, manęs neįtikina *NN (L) International* argumentai, kad užsienio ir Belgijos KIS situacijos metinio mokesčio mokėjimo požiūriu nėra panašios.

58. Tiesa, remiantis nusistovėjusia teismo praktika dėl tiesioginių mokesčių, kaip antai pajamų ir turto mokesčių, tais atvejais, kai objektyvūs apmokestinamųjų asmenų skirtumai gali būti reikšmingi, laikoma, kad apmokestinimo valstybės rezidentų ir nerezidentų padėtis nėra panaši tam tikrų mokesčių lengvatų ir schemų taikymo požiūriu [35]. Tačiau tai nereiškia, kad privalomas visuotinis skirtingas ūkio subjektų rezidentų ir ūkio subjektų nerezidentų vertinimas, t. y. kad valstybės narės turi nustatyti specialią mokesčių schemą nerezidentams. Taigi, norint nustatyti, ar mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų situacijos yra panašios, jų objektyvias situacijas būtina vertinti atsižvelgiant į jų situaciją esant nagrinėjamai mokesčių sistemai. Pagal Belgijos teisės aktus jos teritorijoje per praėjusius kalendorinius metus prekiavusių KIS grynoji turto vertė apmokestinama tokios pačios rūšies mokesčiu. Taigi nacionaliniams ir užsienio subjektams, užsiimantiems ta pačia ekonomine veikla, galioja tos pačios sąlygos.

31 — Žr. pastarojo laikotarpio teismo praktiką, pavyzdžiui, sprendimus *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 20 ir 21 punktai), *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 55 ir 56 punktai), *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 40–43 punktai), *van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269, 36 ir 37 punktai).

32 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Viacom Outdoor* (C-134/03, EU:C:2005:94, 37 punktas).

33 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *X* (C-686/13, EU:C:2015:375, 32 ir paskesni punktai), *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 39 ir 40 punktai), *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 17 ir paskesni punktai).

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

35 — Kaip generalinis advokatas M. Wathelet neseniai pažymėjo savo išvadoje byloje *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533, 33 punktas), tokių atvejų, kai Teisingumo Teismas, remdamasis rezidentų ir nerezidentų situacijų skirtumais, pripažino, kad skirtingas jų vertinimas nėra diskriminuojantis, pasitaiko retai. Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 31 punktas), *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 31 ir paskesni punktai), *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 41 ir paskesni punktai). Tačiau to negalima pasakyti apie kitas mokesčių sistemas, kuriose neatsižvelgiama į objektyvius apmokestinamųjų asmenų skirtumus. Šiuo klausimu žr. sprendimus *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793, 57 ir 58 punktai) ir *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 56 ir 57 punktai).

59. Veiksnys, kuriuo *NN (L) International* remiasi tvirtindama, kad užsienio ir Belgijos KIS situacijos nėra panašios, yra tai, kad Liuksemburge reziduojantiems KIS toje valstybėje narėje jau taikomas pasirašymo mokestis. Tačiau Teisingumo Teismas nuosekliai tvirtina, kad nepalankios pasekmės, kylančios dėl to, kad skirtingos valstybės įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje tuo pačiu metu, neapriboja judėjimo laisvės tiek, kad tai lemtų diskriminaciją [36]. Taigi tam, kad panaikintų dvigubą apmokestinimą, valstybės narės neprivalo savo mokesčių sistemų suderinti su kitų valstybių mokesčių sistemomis [37].

60. Ekonominės veiklos Belgijos teritorijoje apmokestinimo požiūriu, šalies ir užsienio KIS situacijos yra visais atžvilgiais panašios. Vienintelis skirtumas susijęs su sritimi, kuri akivaizdžiai neįtraukta: valstybių narių tuo pačiu metu įgyvendinama kompetencija mokesčių srityje. Todėl, mano nuomone, ginčijama mokesčio schema negali apriboti laisvo kapitalo judėjimo.

61. Galiausiai, atsižvelgiant į šios išvados 43 punkte jau pateiktus argumentus, vadovavimasis EB sutarties 10 straipsniu (kuris iš esmės pakeistas ES sutarties 4 straipsnio 3 dalimi) ir EB sutarties 293 straipsniu (panaikintu Lisabonos sutartimi) negali lemti kitos išvados.

62. Todėl Teisingumo Teismui siūlau į antrąjį ir trečiąjį klausimus atsakyti konstatuojant, kad pagal EB sutarties 56 straipsnio 1 dalį nedraudžiamas toks valstybės narės mokesčių teisės aktas, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, kuriuo KIS rezidentai ir nerezidentai apmokestinami metiniu mokesčiu pagal jos teritorijoje investuotas grynąsias sumas.

4. Speciali tik užsienio KIS taikytina sankcija

63. Šeštuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar EB sutarties 49, 56 ir 58 straipsniai aiškintini kaip prieštaraujantys Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 daliai. Šia nuostata įvedama speciali sankcija kitose valstybėse narėse įsteigtiems KIS, prekiaujantiems savo investiciniais vienetais Belgijoje: jeigu jie nepateikia savo mokesčių deklaracijos per nustatytą laikotarpį arba nesumoka metinio mokesčio, jiems teismo įsakymu uždraudžiama „ateityje“ prekiauti savo investiciniais vienetais Belgijoje.

64. NN (L) International ir Komisija teigia, kad Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalyje nustatyta sankcija sukuriama diskriminacija dėl įsisteigimo vietos, nes Belgijos KIS jokia panaši sankcija netaikoma. Per posėdį Komisija pareiškė apie savo ketinimą pradėti pažeidimo procedūrą šiuo klausimu. Tačiau Belgijos vyriausybė tvirtina, kad analogiška sankcija galioja ir Belgijos KIS. Ji numatyta Paveldimojo turto mokesčio kodekso 133ter straipsnyje, kuriame, *inter alia*, nurodyta, kad subjekto padaliniai gali būti uždaryti, jei subjekto vadovas, narys ar darbuotojas nuteisiamas už Paveldimojo turto mokesčio kodekso nuostatų pažeidimus. Belgijos vyriausybė per posėdį patvirtino, kad 133ter straipsnyje nustatytos sankcijos gali būti pritaikytos ir užsienio KIS. Tačiau, anot Belgijos vyriausybės, tokias sankcijas ar kitokio pobūdžio sankcijas, pavyzdžiui, pinigines baudas, užsienio KIS taikyti labai sudėtinga. Dėl šios priežasties buvo nuspręsta, kad būtina speciali sankcija, skirta užsienio KIS. Belgijos vyriausybė taip pat teigia, kad skirtingas Belgijos ir užsienio KIS vertinimas galimas remiantis EB sutarties 58 straipsniu ir yra pateisinamas poreikiu užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę ir surinkimą.

36 — Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, sprendimus *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 20 punktas), *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 38 punktas), *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 27 punktas).

37 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31 punktas), *X* (C-302/12, EU:C:2013:756, 29 punktas), *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 33 ir paskesni punktai).

65. Speciali Paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalyje nustatyta sankcija suteikia teismams teisę uždrausti kitose valstybėse narėse įsteigtiems KIS užsiimti savo veikla Belgijoje, net jeigu jie ta pačia veikla ir toliau teisėtai užsiima savo kilmės valstybėje narėje. Dėl šios priežasties speciali sankcija, Belgijos taikoma užsienio KIS, turėtų būti nagrinėjama atsižvelgiant į EB sutarties 49 straipsnyje įtvirtintą laisvę teikti paslaugas [38].

66. Pažymėtina, kad Paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalyje nustatyta sankcija, t. y. užsienio KIS taikytina sankcija, ir 133ter straipsnyje nustatytos bendrai taikytinos sankcijos skiriasi savo pobūdžiu ir griežtumu. Pirma, 133ter straipsnyje nustatytos sankcijos gali būti pritaikytos tik nuteisus tam tikrus asmenis už Kodekso pažeidimus, prilygstančius sukčiavimui. O tam, kad būtų galima pritaikyti sankciją pagal 162 straipsnio 2 dalį, tyčia (sukčiavimas) nebūtina – atrodo, kad pakanka nerūpestingumo. Antra, dėl sankcijų taikymo srities laiko atžvilgiu 133ter straipsnyje nurodyta, kad jame nustatytos sankcijos gali būti pritaikytos tik po galutinio teismo sprendimo ir galioti nuo 3 mėn. iki 5 metų. Tačiau kitaip yra sankcijos pagal 162 straipsnio 2 dalį atveju – jos trukmė įstatymo nėra ribojama. Taigi užsienio KIS gali būti uždrausta prekiauti savo investiciniais vienetais Belgijoje neribotam laikui.

67. Todėl gana akivaizdu, kad šios dvi mokesčių sistemos reikšmingai skiriasi kriminalizuojamojo elgesio požiūriu, taip pat nustatomų draudimų griežtumu ir trukme. Tai reiškia, kad taikant Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalyje numatytą sankciją taikomas skirtingas vertinimas pagal įsisteigimo vietą. Todėl tai laikytina tiesiogine diskriminacija, kuri pažeidžia EB sutarties 49 straipsnį.

68. Šios išvados nepakeičia ir Belgijos nacionalinių nuostatų vertinimas laisvo kapitalo judėjimo požiūriu, ypač atsižvelgiant į EB sutarties 58 straipsnyje, kuriuo remiasi Belgijos vyriausybė, nustatytas išimtis.

69. EB sutarties 58 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta, kad EB sutarties 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos atžvilgiu. Tačiau, remiantis EB sutarties 58 straipsnio 3 dalimi, straipsnyje nurodytos nacionalinės priemonės neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo. Tiesa, tokias priemones pateisintų svarbūs visuomenės interesai. Tačiau jomis negalima viršyti to, kas būtina siekiant valstybių narių nurodytų tikslų [39].

70. Mano nuomone, sankcija, kurios trukmė gali būti neribojama, iš esmės vargu ar patenkins proporcingumo reikalavimus, visų pirma būtinumo elementą.

71. Dėl išvardytų priežasčių manau, kad pagal EB 49 straipsnį negalima tokia sankcija, kaip nustatytoji Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalyje, kuri gali būti pritaikyta teismo įsakymu uždraudžiant ateityje valstybės narės teritorijoje prekiauti investiciniais vienetais ir kuri taikoma tik užsienio KIS.

38 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Liga Portuguesa de Futebol Profissional ir Bwin International* (C-42/07, EU:C:2009:519, 48, 51 ir 52 punktai).

39 — Žr. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-478/98, EU:C:2000:497, 41 punktas).

V – **Išvada**

72. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *cour d'appel de Bruxelles* (Briuselio apeliacinis teismas) pateiktus klausimus atsakyti taip:

Pagal 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvą 69/335 dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti, nedraudžiama kitoje valstybėje narėje įsteigtiems KIAVPS taikyti tokio metinio mokesčio, koks yra pagrindinėje byloje nagrinėjamas KIAVPS taikytinas metinis mokestis.

1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 85/611 dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo aiškintina kaip nedraudžianti nustatyti tokio mokesčio, koks yra metinis KIS taikytinas mokestis, nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

Pagal EB sutarties 56 straipsnio 1 dalį nedraudžiamas toks valstybės narės mokesčių teisės aktas, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, kuriuo KIS rezidentai ir KIS nerezidentai apmokestinami metiniu mokesčiu pagal jos teritorijoje investuotas grynąsias sumas.

Pagal EB 49 straipsnį negalima tokia sankcija, kaip nustatytoji Belgijos paveldimojo turto mokesčio kodekso 162 straipsnio 2 dalyje, kuri gali būti pritaikyta teismo įsakymu uždraudžiant ateityje valstybės narės teritorijoje prekiauti investiciniais vienetais ir kuri taikoma tik užsienio KIS.