ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 21. janvārī[1]

Lieta C-48/15

État belge
pret
ING Dynamic SA tiesību pārņēmēju NN (L) International, iepriekš ING International SA

(Cour d'appel de Bruxelles (Briseles Apelācijas tiesa, Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Kapitāla brīva aprite — Ikgadējais nodoklis kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (KIU) — Piesaistes faktors nodokļu piemērošanas nolūkā — Neto summas, kas parakstītas, izmantojot starpniekus rezidentus — Ārvalstu un Beļģijas KIU salīdzināmība — Ārvalstu KIU piemērojama īpaša sankcija

I – **Ievads**

1. Kopš 1993. gada Beļģijā tiek iekasēts nodoklis kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (turpmāk tekstā - "KIU"), pamatojoties uz šo uzņēmumu neto aktīvu vērtību (turpmāk tekstā - "ikgadējais nodoklis"). Tā ieviešanas laikā arī ikgadējais nodoklis tika piemērots tikai Beļģijas KIU. Tomēr 2003. gadā Beļģijas iestādes grozīja nodokļa piemērošanas kritēriju. Tās ar ikgadējo nodokli aplika ne tikai Beļģijas, bet arī ārvalstu KIU, kuri tirgo savus sertifikātus Beļģijā. Abu veidu KIU ikgadējais nodoklis ir maksājams par Beļģijā "pārdošanā piedāvāto" sertifikātu kopējo neto vērtību iepriekšējā gada 31. decembrī. Kā arī, mainot nodokļa piemērošanas kritēriju 2003. gadā, Beļģijas iestādes ieviesa jaunu īpašu sankciju ārvalstu KIU, kuri nemaksā summas, kas jāmaksā saistībā ar ikgadējo nodokli.

2. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts tiesvedībā starp *NN (L) International*, kas ir KIU, kura darbību reglamentē Luksemburgas tiesību akti, un *État belge* (Beļģijas valsts). Šī lieta attiecas uz Beļģijas nodokļu administrācijas atteikumu atmaksāt *NN (L) International* samaksāto ikgadējā nodokļa summu par 2005. gadu. Iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai ES tiesību akti neļauj piemērot ikgadējo nodokli ārvalstu KIU un uzlikt īpašu sankciju ārvalstu KIU, kuri nepilda šīs nodokļu saistības. Prejudiciālie jautājumi jo īpaši attiecas uz Direktīvas 69/335/EEK[2], Direktīvas 85/611/EEK[3], pakalpojumu sniegšanas brīvības un kapitāla brīvas aprites interpretāciju. Šie jautājumi atkal nodrošina Tiesai iespēju apskatīt nesaskaņas starp dalībvalstu suverenitāti nodokļu jomā un dalībvalstu pienākumiem ievērot Līgumos garantētās pamatbrīvības.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Padomes 1969. gada 17. jūlija direktīva par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.). Šī direktīva tika atcelta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 46, 11. lpp.). Šīs lietas izpratnē Direktīva 69/335 tomēr paliek piemērojamais tiesību akts *ratione temporis*.

3 — Padomes 1985. gada 20. decembra direktīva par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 375, 3. lpp.). Pēc tam, kad šī direktīva vairākkārt tika grozīta, tā tika aizstāta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 13. jūlija direktīvu 2009/65/EK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 302, 32. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2014. gada 23. jūlija direktīvu 2014/91/ES (OV L 257, 186. lpp.). Atkal šīs lietas izpratnē attiecīgajā laikā bija piemērojama Direktīva 85/611.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *ES tiesību akti*

1) Padomes Direktīva 69/335

3. Direktīvas 69/335 mērķis ir novērst šķēršļus brīvai kapitāla apritei, dalībvalstīs saskaņojot netiešos nodokļus kapitāla piesaistīšanai. Saskaņā ar šīs direktīvas 1. pantu dalībvalstīm jāiekasē saskaņots kapitāla nodoklis par kapitāla iemaksām kapitālsabiedrībās. Direktīvas 69/335 4. pantā ir noteikti divi saraksti, kuros uzskaitīti tie darījumi, kam uzliek kapitāla nodokli, un tie darījumi, kam var uzlikt kapitāla nodokli.

4. Saskaņā ar Direktīvas 69/335 preambulas pēdējo apsvērumu šajā direktīvā paredzēts atcelt arī citus netiešos nodokļus, kam ir tādas pašas pamatiezīmes kā kapitāla nodoklim vai zīmognodevai. Šie nodokļi ir minēti Direktīvas 69/335 10. pantā, kurā paredzēts, ka, neskaitot kapitāla nodokli, dalībvalstīm nav atļauts iekasēt nekādus nodokļus: "a) par 4. pantā minētiem darījumiem; b) par iemaksām, aizdevumiem vai pakalpojumu sniegšanu, kas pieder pie 4. pantā minētiem darījumiem; c) par reģistrāciju vai kādām citām uzņēmējdarbības sākšanai vajadzīgām formalitātēm, kas uz uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kuras darbojas, lai gūtu peļņu, attiecas to juridiskās formas dēļ."

5. Direktīvas 69/335 11. pantā dalībvalstīm nav atļauts uzlikt nekāda veida nodokļus: "a) akciju, citu kapitāla daļu vai citu tā paša tipa vērtspapīru vai to sertifikātu izveidei, emisijai, kotēšanas sākšanai biržā, laišanai tirgū vai darījumiem ar tiem, neatkarīgi no tā, kas tos emitē; b) aizņēmumiem, arī valsts obligācijām, kas ir sagādāti, izdodot parādzīmes vai citus tirgojamus vērtspapīrus, neatkarīgi no tā, kas tos emitē, kā arī jebkādām formalitātēm, kas uz tiem attiecas, vai šādu parādzīmju vai citu tirgojamu vērtspapīru izveidei, emisijai, kotēšanas sākšanai biržā, laišanai tirgū vai darījumiem ar tiem."

2) Padomes Direktīva 85/611

6. Direktīvas 85/611 mērķis, kas ir noteikts tās preambulas otrajā apsvērumā, ir koordinēt valstu tiesību aktus, kas reglamentē kolektīvo ieguldījumu uzņēmumus, lai Kopienas līmenī tuvinātu konkurences nosacījumus starp šādiem uzņēmumiem, reizē nodrošinot efektīvāku un vienveidīgāku aizsardzību sertifikātu turētājiem. Kā teikts preambulas ceturtajā apsvērumā, šajā direktīvā paredzēti kopīgi pamatnoteikumi par dalībvalstu pārvedamo vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu (PVKIU) darbības atļaušanu, uzraudzību, struktūru, darbību un informāciju, kas tiem jāpublicē.

7. Direktīvas 85/611 44. panta 1. punktā ir paredzēts, ka "PVKIU, kas tirgo savus sertifikātus citā dalībvalstī, jāievēro šajā valstī spēkā esošie normatīvie un administratīvie akti jomās, uz ko neattiecas šī direktīva". Turklāt saskaņā ar šīs direktīvas 44. panta 3. punktu noteikumi, kas minēti 44. panta 1. punktā, dalībvalstīs jāpiemēro bez diskriminācijas.

B – *Beļģijas tiesību akti*

8. Ikgadējais KIU nodoklis tika iekļauts Mantojuma nodokļa kodeksā (*Code des droits de succession*) ar 1993. gada 22. jūlija Likumu par nodokļu un finanšu noteikumiem[4]. Pēc tam ar 2003. gada 22. decembra Programmlikumu[5], kas stājās spēkā 2004. gada 1. janvārī, ikgadējais nodoklis tika mainīts, paplašinot tā piemērošanas jomu. Pamatojoties uz šo grozījumu, ārvalstu KIU, kuri tirgoja sertifikātus Beļģijā, arī tika aplikti ar ikgadējo nodokli saskaņā ar Mantojuma nodokļa kodeksa 161. panta 3. punktu redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem.

9. Attiecībā uz nodokļa bāzi Mantojuma nodokļa kodeksa 161.a pantā ir noteikts: "1) 161. panta 1. un 2. punktā minētajiem ieguldījumu uzņēmumiem [proti, Beļģijas KIU,] nodoklis ir jāmaksā par Beļģijā pārdošanā piedāvāto sertifikātu kopējo neto vērtību iepriekšējā gada 31. decembrī. [..] 2) 161. panta 3. punktā minētajiem ieguldījumu uzņēmumiem [proti, ārvalstu KIU], kopš brīža, kad tos ir reģistrējusi Banku, finanšu un apdrošināšanas komisija, nodoklis ir jāmaksā par Beļģijā pārdošanā piedāvāto sertifikātu kopējo neto vērtību iepriekšējā gada 31. decembrī [..]".

10. Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ikgadējā nodokļu likme 2006. gadā bija 0,07 % no ar nodokli apliekamās summas.

11. Mantojuma nodokļa kodeksa 162. pantā kodeksa I reģistrā noteikto sankciju piemērošana ir paplašināta līdz 161. pantā noteiktajam nodoklim. Jo īpaši kodeksa 162. panta 2. punktā attiecīgajā brīdī piemērojamā redakcijā ir noteiktas īpašas sankcijas ārvalstu KIU: tiem ar tiesas rīkojumu nākotnē var būt aizliegts tirgot sertifikātus Beļģijā.

III – **Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi**

12. *NN (L) International* (atbildētāja) ir ieguldījumu sabiedrība ar mainīgu pamatkapitālu[6]. Tās juridiskā adrese atrodas Luksemburgā. Saskaņā ar *Cour d'appel de Bruxelles* (Briseles Apelācijas tiesa) iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildētāja ir pienācīgi iesniegusi gada nodokļu deklarāciju par Beļģijā pārdošanā piedāvāto vērtību 2005. gadā. Atbildētāja arī samaksāja nodokli noteiktajā termiņā.

13. Tiesvedībā pirmajā instancē atbildētāja apstrīdēja ikgadējā nodokļa likumību un lūdza atmaksāt nodokli EUR 185 739,34 apmērā. Atbildētāja apgalvoja, ka ar ikgadējo nodokli ir pārkāpta Direktīva 69/335 un Direktīva 85/611, kā arī Līguma noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti. Pakārtoti atbildētāja apgalvoja, ka ikgadējais nodoklis bija pretrunā Beļģijas un Luksemburgas Lielhercogistes 1970. gada 17. septembrī parakstītās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un par dažu citu jautājumu reglamentāciju saistībā ar ienākuma un kapitāla nodokļiem ("Divpusējā nodokļu konvencija") 22. pantam. Pirmās instances tiesa apmierināja pakārtoto prasību. Tā konstatēja, ka ar ikgadējo nodokli ir pārkāpts Divpusējās nodokļu konvencijas 22. pants, uzskatot to par īpašuma nodokli. Tā konstatēja, ka tātad *NN (L) International* nebija jāmaksā ikgadējais nodoklis. Tomēr pirmās instances tiesa par nepamatotu atzina ar Direktīvas 69/335 pārkāpumu saistīto iebildumu. Tā nesprieda par citiem iebildumiem, kas saistīti ar Līguma un Direktīvas 85/611 pārkāpumiem.

4 — *Loi portant des dispositions fiscales et financières* (1993. gada 26. jūlija *Moniteur belge*, 17350. lpp.).

5 — *Loi-programme* (2003. gada 31. decembra *Moniteur belge*, 62160. lpp.).

6 — Parasti saukta par *SICAV* (*société d'investissement à capital variable*).

14. Beļģijas nodokļu administrācija iesniedza apelācijas sūdzību par pirmās instances tiesas nolēmumu. Tā apgalvoja, ka izskatāmais nodoklis nebija ietverts Divpusējā nodokļu konvencijā un ka Mantojuma nodokļa kodeksa 160. un nākamie panti ir saderīgi ar iepriekš minētajiem ES tiesību aktu noteikumiem. *NN (L) International* centās apstiprināt pirmās instances tiesas nolēmumu un iesniedza pretapelācijas sūdzību pakārtoti par pirmās instances tiesas lēmumu noraidīt prasījumu, kura pamatā bija Direktīvas 69/335 pārkāpums, un nelemt par prasījumiem, kuru pamatā bija citu ES tiesību aktu noteikumu pārkāpumi.

15. Šādos apstākļos *Cour d'appel de Bruxelles* (Briseles Apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Padomes Direktīva 69/335 par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, konkrētāk tās 2., 4., 10. un 11. pants, tos lasot kopsakarā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādas valsts tiesību normas kā ar 2003. gada 22. decembra Programmlikumu grozītais Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 161. un 162. pants, kuri attiecas uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nodokli, ciktāl minētais nodoklis reizi gadā ir jāmaksā kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas kapitālsabiedrības formā ir izveidoti citā dalībvalstī un tirgo savus sertifikātus Beļģijā, attiecībā uz to parakstīto sertifikātu Beļģijā kopējo vērtību, no kuras ir atskaitīta šādu parakstīto sertifikātu atpirkumu vai izpirkumu vērtība, no kā izriet, ka summām, ko šādi kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi ir iekasējuši Beļģijā, tiek piemērots minētais nodoklis, ciktāl tās paliek minēto uzņēmumu rīcībā?

2) Vai EK līguma 49.–55. un 56.–[60.] pants, attiecīgā gadījumā tos lasot kopsakarā ar EK līguma 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm ir liegts vienpusēji mainīt nodokļa piesaistes kritēriju, kāds ir paredzēts Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 161. un nākamajos pantos, aizstājot personisko piesaistes kritēriju, kura pamatā ir nodokļa maksātāja dzīvesvieta un kurš ir nostiprināts starptautiskajās nodokļu tiesībās, ar šķietamu reālu piesaistes kritēriju, kas nav nostiprināts starptautiskajās nodokļu tiesībās, ņemot vērā, ka, lai pamatotu savu nodokļu suverenitāti, dalībvalsts tikai attiecībā uz ārvalstu uzņēmumiem nosaka tādu īpašu sankciju kā tā, kas ir paredzēta Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 3. punktā?

3) Vai EK līguma 49. un 56. pants, attiecīgā gadījumā tos lasot kopsakarā ar EK līguma 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek liegta tāda nodokļa uzlikšana kā tā, kura tika aprakstīta iepriekš un kura, ciktāl ar to nekādi netiek ņemta vērā nodokļa uzlikšana, kas uz citā dalībvalstī izveidotiem kolektīviem ieguldījumu uzņēmumiem jau tiek attiecināta to izcelsmes dalībvalstī, ir papildu finansiāls apgrūtinājums, kurš var šiem uzņēmumiem traucēt veikt sertifikātu tirdzniecību Beļģijā?

4) Vai Padomes Direktīva 85/611 par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, attiecīgā gadījumā to lasot kopsakarā ar EK līguma 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek liegta tāda nodokļa uzlikšana kā tā, kura tika aprakstīta iepriekš, ja ar to tiek apdraudēts Direktīvas galvenais mērķis – atvieglot kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem sertifikātu tirdzniecību Eiropas Savienībā?

5) Vai EK līguma 49. un 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir administratīvās izmaksas, kas citā dalībvalstī izveidotiem kolektīviem ieguldījumu uzņēmumiem, kuri tirgo savus sertifikātus Beļģijā, rodas tāda nodokļa iekasēšanas dēļ kā tas, kas tika aprakstīts iepriekš?

6) Vai EK līguma 49. un 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāda valsts tiesību norma kā Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punkts, ciktāl ar šo tiesību normu uz citā dalībvalstī izveidotiem kolektīviem ieguldījumu uzņēmumiem, kuri tirgo savus sertifikātus Beļģijā,

gadījumā, ja tie līdz kārtējā gada 31. martam nenosūta savu nodokļa deklarāciju vai nesamaksā iepriekš aprakstīto nodokli, tiek attiecināta īpaša sankcija, proti, tiesas noteikts aizliegums nākotnē piedāvāt sertifikātus pārdošanai Beļģijā?"

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza *NN (L) International*, Beļģijas valdība un Eiropas Komisija. Lietas dalībnieki, kuri piedalījās rakstveida posmā, izteica mutvārdu argumentus tiesas sēdē 2015. gada 28. oktobrī.

IV – **Vērtējums**

A – *Prejudiciālo jautājumu pieņemamība*

17. Rakstveida apsvērumos Beļģijas valdība apgalvo, ka ceturtais, piektais un sestais Tiesai uzdotais prejudiciālais jautājums nav pieņemami. Par ceturto jautājumu attiecīgā valdība uzskata, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav norādīti konkrēti iemesli, kādēļ būtu uzskatāms, ka ikgadējais nodoklis ir pretrunā Direktīvai 85/611. Par piekto jautājumu Beļģijas valdība apgalvo, ka iesniedzējtiesa nav norādījusi nekādus valsts tiesību aktu noteikumus, kas uzliek administratīvos slogus, turklāt tā nav iesniegusi nekādu informāciju par izrietošo diskrimināciju, kas rastos attiecībā uz ārvalstu KIU. Pēdējais arguments ir izteikts arī Komisijas apsvērumos, lai gan formāli neapšaubot jautājuma pieņemamību. Turklāt Beļģijas valdība uzskata piekto jautājumu par nebūtisku strīda atrisināšanai pamatlietā. Visbeidzot Beļģijas valdība arī atsaucas uz sestā jautājuma nepieņemamību, pamatojoties uz to, ka Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punkts nebija iekļauts valsts tiesā izskatāmās lietas tvērumā. Tam nav nekādas saistības ar pamatlietas priekšmetu. Turklāt sankcijas piemērošana pret *NN (L) International* nākotnē ir tikai teorētiska.

18. Saskaņā ar iedibināto judikatūru [7] dalībvalstu tiesu jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju tiek piemērots atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdoto jautājumu tikai tad, ja ir pilnīgi acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata prasības faktisko situāciju vai tās priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem.

19. Piemērojot šos kritērijus šajā lietā, uzskatu, ka iebildes par nepieņemamību attiecībā uz ceturto un sesto jautājumu ir jānoraida. Tomēr piekrītu Beļģijas valdībai, ka piektais jautājums būtu jānoraida kā nepieņemams.

20. Taisnība, ka ceturtajā jautājumā tā, kā to formulējusi iesniedzējtiesa, nav identificēta konkrēta Direktīvas 85/611 norma, kuru tiek lūgts interpretēt. Tajā ir atsauces tikai uz pašu šo direktīvu un tās mērķiem. Tomēr atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai [8], ja jautājumi ir formulēti neprecīzi, tad Tiesai ir tiesības no visas tai valsts tiesas sniegtās informācijas un no ar pamatlietu saistītajiem dokumentiem izdalīt tos Savienības tiesību elementus, kas ir jāinterpretē, ņemot vērā strīda priekšmetu. Šajā lietā tas, ka jautājumā ietverta tikai vispārīga atsauce uz Direktīvu 85/611, neliedz Tiesai sniegt valsts tiesai Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai var ļaut izlemt tās tiesvedībā esošo lietu.

7 — Skat., neseno spriedumu *Pujante Rivera* (C-422/14, EU:C:2015:743, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

21. Par sesto jautājumu nevar apgalvot, ka tam nav nozīmes pamatlietā. *NN (L) International* pamatlietā apstrīd Mantojuma nodokļa kodeksa 160. un nākamo pantu likumību, proti, to pantu likumību, kuros ietverts ikgadējam nodoklim saskaņā ar Beļģijas tiesību aktiem piemērojamais režīms. Tāpēc iesniedzējtiesai tiek lūgts taisīt nolēmumu tiesvedībā par ikgadējā nodokļu režīma likumību, tai skaitā par īpašajām sankcijām, kas jāpiemēro nerezidentu KIU saskaņā ar Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punktu. Tāpēc šo jautājumu nevar uzskatīt par hipotētisku vai nebūtisku lietas izspriešanai pamattiesvedībā.

22. Turklāt tas, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem noteiktās sankcijas nav piemērotas par konkrētiem lietas faktiem, iepriekš nav atturējis Tiesu atbildēt uz prejudiciālo jautājumu [9]. Tiesa bieži ir risinājusi jautājumus, kuros bija ietverti elementi, kas attiecas uz neskaidriem notikumiem vai situācijām, kam iespējams notikt, un ir atzinusi, ka šie jautājumi ir pieņemami, ja vien tie ir būtiski pamatlietas iznākumam [10]. Izsakot to metaforiski, ja strīda būtība ir faktiska un reāla, tad iesniedzējtiesai būtu jābūt tiesībām uzdot jautājumu Tiesai par iespējamām šīs būtības šķautnēm. Vēl jo vairāk tā ir tad, ja šīs šķautnes ir asas kā sankciju gadījumā.

23. Šo iemeslu dēļ ir jānoraida Beļģijas valdības paustās bažas saistībā ar ceturtā un sestā jautājuma pieņemamību.

24. Piektajā jautājumā vērojama atšķirīga situācija. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru [11], kā arī Tiesas Reglamenta 94. pantu nepieciešamība sniegt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju prasa, lai valsts tiesa izklāstītu lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, uz kuriem attiecas tās uzdotie jautājumi, vai vismaz izskaidrotu faktiskos apstākļus, ar kuriem pamatoti šie jautājumi. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertā informācija ne tikai ļauj Tiesai sniegt lietderīgas atbildes, bet arī sniedz dalībvalstu valdībām, kā arī citiem ieinteresētajiem lietas dalībniekiem iespēju izklāstīt apsvērumus saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantu [12].

25. Šajā lietā lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu nav nekā tāda, kas ļautu Tiesai precīzi noteikt, kādiem eventuāli ir jābūt tiem "administratīvajiem slogiem", kas minēti valsts tiesas piektajā jautājumā. Tāda pati neskaidrība atspoguļota lietas dalībnieku apsvērumos: Beļģijas valdība pieņem, ka jēdziens "administratīvais slogs" attiecas uz pienākumu iesniegt nodokļu deklarāciju kompetentajām iestādēm. Šim pieņēmumam piekrīt Komisija. Savukārt *NN (L) International*, kura savos rakstveida apsvērumos nav izteikusi nekādu viedokli par šo jautājumu, tiesas sēdē īsumā norādīja, ka "administratīvo slogu" ir jāsaprot kā atsauci uz iekšējām izmaksām atbilstošās informācijas savākšanai par sertifikātu turētāju identitāti un dzīvesvietu.

26. Rezumējot jāsaka, ka Tiesai nav zināms faktiskais vai tiesiskais konteksts "administratīvo slogu" izvērtēšanai. Lietas dalībnieki nav pievērsuši pienācīgu uzmanību šim jautājumam. Šo iemeslu dēļ uzskatu, ka piekto jautājumu būtu jāatzīst par nepieņemamu.

9 — Skat. spriedumu *P* un *S* (C-579/13, EU:C:2015:369). Savos secinājumos šajā lietā ģenerāladvokāts Macejs Špunars [*Maciej Szpunar*] norādīja, ka gan no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu, gan pušu iesniegtajiem apsvērumiem bija redzams, ka prasītājiem nekāds sods nebija uzlikts (C-579/13, EU:C:2015:39, 99. punkts).

10 — Skat. *inter alia* un pēc analoģijas spriedumus *X* un *Y* (C-200/98, EU:C:1999:566, 21. un 22. punkts); *Bosman* (C-415/93, EU:C:1995:463, 65. punkts) un *Gauweiler* u.c. (C-62/14, EU:C:2015:400, 28. un 29. punkts).

11 — Skat. *inter alia* spriedumu *Mulders* (C-548/11, EU:C:2013:249, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 — Skat. *inter alia* rīkojumu *Mlamali* (C-257/13, EU:C:2013:763, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

B – *Prejudiciālo jautājumu vērtējums*

27. Sākumā ir jāuzsver, ka *Cour d'appel de Bruxelles* (Briseles Apelācijas tiesa) ir uzdevusi Tiesai sešus prejudiciālos jautājumus, pirms pieņemt nolēmumu par nodokļa klasifikāciju Divpusējās nodokļu konvencijas piemērojamības izpratnē. Tātad Tiesai netiek lūgts piedāvāt skaidrojumu par ikgadējā nodokļa klasifikāciju. Šajos secinājumos veiktā nodokļa analīze, lai noteiktu tā atbilstību attiecīgajiem Savienības tiesību aktiem, neierobežo nodokļa rakstura noteikšanu Divpusējās nodokļu konvencijas piemērošanas izpratnē. Tas ir valsts tiesas uzdevums.

28. Mans prejudiciālo jautājumu vērtējums pēc būtības tiek turpināts šādi: pirmkārt, tiks apskatīta ikgadējā nodokļa atbilstība Savienības sekundārajiem tiesību aktiem (pirmais un ceturtais jautājums). Otrkārt, ikgadējais nodoklis tiks analizēts attiecībā uz tā atbilstību primārajiem tiesību aktiem, proti, ar Līgumiem noteiktajām pamatbrīvībām (otrais un trešais jautājums). Treškārt, apskatīšu īpašās sankcijas, kas piemērotas tikai ārvalstu KIU, un to atbilstību Savienības primārajiem tiesību aktiem (sestais jautājums).

1) Pirmais jautājums: Direktīva 69/335

29. Pirmajā jautājumā *Cour d'appel de Bruxelles* (Briseles Apelācijas tiesa) jautā, vai Direktīvas 69/335 2., 4., 10. un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds ārvalstu KIU nodoklis kā Beļģijas ikgadējais nodoklis. Visi lietas dalībnieki, kuri ir iesnieguši apsvērumus Tiesai, piekrīt, ka atbildei uz pirmo jautājumu ir jābūt noliedzošai, jo Direktīva 69/335 nav piemērojama ikgadējam nodoklim.

30. Piekrītu.

31. Direktīvas 69/335 mērķis ir atcelt netiešos nodokļus, kas nav kapitāla nodoklis, bet kuriem ir tādas pašas pamatiezīmes, proti, tos uzliek darījumiem, kas ir minēti šajā direktīvā [13].

32. Šajā lietā ikgadējā nodokļa bāze sastāv no Beļģijā pārdošanā piedāvātās neto vērtības iepriekšējā gada 31. decembrī. No Beļģijas valdības rakstveida apsvērumos minētās likumdošanas vēstures ir skaidrs, ka jēdziens "pārdošanā piedāvātā neto vērtība" jāsaprot kā atsauce uz KIU kopējiem aktīviem, atskaitot atpirktos apjomus. "Beļģijā" pārdošanā piedāvāto vērtību jēdziens attiecas uz Beļģijā veiktajiem pārskaitījumiem (pasūtīšana, pārdošana), izmantojot starpnieku finanšu iestādi [14]. Beļģijas valdība arī piebilst, ka KIU neto aktīvu vērtību ietekmē tādi faktori kā pasūtīšanas, kompensāciju un parādu summa, izmaiņas pamatā esošo aktīvu, ieņēmumu un izdevumu vērtībā.

33. Tādējādi ir skaidrs, ka šāds nodoklis nav saistīts ne ar kāda veida darījumiem, kas apliekami ar kapitāla nodokli saskaņā ar Direktīvas 69/335 4. pantu. Kā jau Tiesa ir iepriekš norādījusi, visi šie darījumi ir saistīti ar kapitāla vai aktīvu nodošanu kapitālsabiedrībai nodokļa piemērošanas dalībvalstī vai to rezultātā notiek reāla uzņēmuma kapitāla vai aktīvu palielināšana [15]. Tāpat ikgadējais nodoklis neattiecas uz šīs direktīvas 10. pantā noteikto aizliegumu, jo tas neatbilst nevienam no 4. pantā minētajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 10. panta a) un b) punkts. Tāpat ikgadējais nodoklis nav saistīts ar reģistrāciju vai jebkuru citu formalitāti, kas šīs direktīvas 10. panta c) punkta nozīmē jānokārto pirms uzņēmējdarbības uzsākšanas. Visbeidzot ikgadējais nodoklis nav saistīts arī ne ar vienu no darījumiem, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 11. pants.

13 — Spriedums *Optiver* u.c. (C-22/03, EU:C:2005:143, 27. punkts).

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

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

34. Tādējādi ir skaidrs, ka ikgadējais nodoklis neietilpst Direktīvas 69/335 materiālajā piemērošanas jomā. Tādējādi Direktīva 69/335 nav piemērojama iesniedzējtiesā izskatāmajā lietā. Tādēļ ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt noliedzoši: Padomes Direktīva 69/335 neizslēdz tāda nodokļa kā pamatlietā izskatāmā ikgadējā KIU nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī reģistrētam KIU.

2) Ceturtais jautājums: Direktīva 85/611

35. Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīva 85/611 ir jāinterpretē tādējādi, ka netiek pieļauts uzlikt nodokli, piemēram, ikgadējo nodokli, jo tas kaitē šīs direktīvas galvenajam mērķim – veicināt pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu (turpmāk tekstā – "PVKIU") sertifikātu pārdošanu Eiropas Savienībā.

36. Par šo jautājumu *NN (L) International* apgalvo, ka ikgadējais nodoklis kavē Direktīvas 85/611 mērķu sasniegšanu. Savukārt Beļģijas valdība apgalvo, ka Direktīva 85/611 neskar dalībvalstu pilnvaras nodokļu jomā. Tāpat Komisija apgalvo, ka Direktīvā 85/611 nav ietverts neviens noteikums par nodokļiem un tādējādi tā nekādi neattiecas uz šo lietu.

37. Piekrītu Komisijas un Beļģijas valdības izteiktajam viedoklim.

38. Direktīvā 85/611 ir koordinēti PVKIU reglamentējošie valsts tiesību akti. Tās mērķis ir veicināt kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu sertifikātu brīvu apriti Eiropas Savienībā. Direktīvas iecerētās koordinācijas pakāpe tomēr ir ierobežota. Tajā ir tikai noteikti kopējie pamatnoteikumi par PVKIU darbības atļaušanu, uzraudzību, struktūru un darbību dalībvalstīs, kā arī informāciju, kas tiem jāpublicē [16]. Jo īpaši Direktīva 85/611 tika pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 57. panta 2. punktu (tagad, pēc grozījumiem, LESD 53. pants), kas neattiecas uz nodokļu piemērošanu PVKIU dalībvalstīs.

39. Jāatzīst, ka Direktīvas 85/611 44. pantā ir noteikts, ka PVKIU, kas tirgo savus sertifikātus citā dalībvalstī, jāievēro šajā valstī spēkā esošie normatīvie un administratīvie akti jomās, uz ko neattiecas šī direktīva. Turklāt saskaņā ar šīs direktīvas 44. panta 3. punktu šos noteikumus dalībvalstis piemēro bez diskriminācijas.

40. Direktīvas 44. pantā ir atgādināts direktīvas galvenais un vispārējais diskriminācijas aizliegums, pamatojoties uz valstspiederību vai reģistrācijas vietu. Tomēr to nevar saprast kā Direktīvas 85/611 materiālās piemērošanas jomas paplašināšanu.

41. Pirmkārt, 44. pants ir jālasa visas Direktīvas 85/611 kontekstā: tā kā ar šo direktīvu noteiktās koordinācijas pamatā ir princips, kas paredz mītnes valsts kontroli un savstarpēju atzīšanu [17], 44. panta 1. punktā ir atzītas un saglabātas atrašanās dalībvalstu pilnvaras jomās, uz kurām neattiecas šī direktīva. Ņemot to vērā, 44. pantu vislabāk var izprast kā dalībvalsts pilnvaru atkārtotu apstiprināšanu visās tajās jomās, uz kurām īpaši neattiecas šī direktīva, tai skaitā nodokļu jomā.

42. Otrkārt un svarīgāk, neatkarīgi no 44. panta 1. punkta piemērošanas jomas interpretācijas Direktīvas 85/611 44. panta 3. punktā ietverto nediskriminācijas noteikumu, uz kuru atsaucas *NN (L) International*, var uzskatīt par Līgumos jau noteiktā nediskriminācijas principa atkārtotu formulējumu. Tādēļ vērtējums, vai ikgadējais nodoklis un īpašās sankcijas nerezidentu KIU ietver diskrimināciju, ir jāveic ar pamatbrīvībām saistīto Līguma noteikumu ietvaros.

16 — Skat. Direktīvas 85/611 preambulas 2., 3. un 4. apsvērumu.

17 — Skat. ģenerāladvokāta Nīlo Jēskinena [*Niilo Jääskinen*] secinājumus lietā *Gruslin* (C-88/13, EU:C:2014:79, 4. punkts).

43. Tāpēc šajā lietā Direktīva 85/611 nav noderīga. Šo secinājumu nemaina ne vispārīgais un pēc definīcijas diezgan abstraktais EK līguma 10. pantā noteiktais lojālas sadarbības pienākums (kas būtībā aizstāts ar LES 4. panta 3. punktu)[18], ne arī EK līguma 293. pants (kas atcelts ar Lisabonas līgumu). Tiesa ir noteikusi, ka pēdējais no minētajiem noteikumiem nav paredzēts, lai noteiktu tieši piemērojamu tiesību normu, bet tajā tikai definēti vairāki jautājumi, par kuriem dalībvalstīm jāuzsāk savstarpējas sarunas, ciktāl tas ir nepieciešams. Šajā argumentācijā Tiesa ir vairākkārt norādījusi, ka, pat ja nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana ir iekļauta Līguma mērķos, pats šis noteikums nevar piešķirt piekritīgas tiesības privātpersonām, uz kurām tās var atsaukties valsts tiesā[19].

44. Tāpēc ierosinu, ka Tiesas atbildei uz ceturto jautājumu būtu jābūt tādai, ka Padomes Direktīva 85/611 būtu jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tāda nodokļa ieviešanu kā pamatlietā izskatāmais ikgadējais nodoklis KIU.

3) Otrais un trešais jautājums: ikgadējā nodokļa atbilstība pamatbrīvībām

45. Ar otro un trešo jautājumu, kurus uzskatu par piemērotu apskatīt kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai ikgadējā nodokļa piemērošanu ārvalstu KIU liedz piemērojamie Līguma noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, kas jālasa kopā ar EK līguma 10. un 293. pantu. Iesniedzējtiesas šaubas jo īpaši rodas no tā, ka Beļģijas iestādes nodokļu piemērošanas kritēriju, kuram pamatā iepriekš bija nodokļu maksātāja dzīvesvieta, ir aizstājušas ar kritēriju, kura pamatā ir "faktiskā sakarība". Turklāt Beļģijas iestādes ir ieviesušas īpašu sankciju, kas ir piemērojama tikai ārvalstu uzņēmējiem.

a) Piemērojamā brīvība

46. Iesniedzējtiesa prejudiciālajos jautājumos atsaucas uz EK līguma 49.–55. pantu un 56.–60. pantu (tagad LESD 56.–62. pants, 63.–66. pants un 75. pants), neprecizējot, kā katra no šīm normām ir piemērojama tiesvedībai pamatlietā. Tomēr, kā norāda Komisija, ir redzams, ka atbilstošie noteikumi, kas bija piemērojami attiecīgajā laikā, ir EK līguma 49., 56. un 58. pants (tagad LESD 56., 63. un 65. pants).

47. Kā norādījusi Tiesa, lai noteiktu, uz kuru pamatbrīvību attiecas valsts tiesību akti, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis[20].

48. Pamatlietā izskatāmajos valsts tiesību aktos ir noteikts KIU ikgadējais nodoklis, pamatojoties uz to aktīvu neto vērtību, kas reizināta ar nodokli piemērojošā dalībvalstī parakstīto sertifikātu skaitu. Tādēļ varētu uzskatīt, ka ikgadējais nodoklis iespējami var traucēt gan kapitāla brīvu apriti, gan arī brīvību sniegt pakalpojumus. Tomēr ir jāatzīmē, ka Tiesa attiecīgo pasākumu izskatīs tikai attiecībā pret vienu no šīm divām pamatbrīvībām, ja izrādās, ka viena no tām ir pilnībā sekundāra salīdzinājumā ar otru[21]. Lai veiktu šo novērtējumu, tā kā EK līgumā nav definēts jēdziens "kapitāla aprite", tad Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 88/361[22] I pielikumā ir ietverts neizsmeļošs saraksts, kuram ir indikatīva

18 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Deutsche Grammophon Gesellschaft* (78/70, EU:C:1971:59, 5. punkts); *Riseria Geddo* (2/73, EU:C:1973:89, 4. punkts) un rīkojumu *Levy* un *Sebbag* (C-540/11, EU:C:2012:581, 26. un 28. punkts). Skat. arī spriedumu *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 30. un nākamie punkti).

19 — Skat. *inter alia* spriedumu *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 16. punkts) un rīkojumu *Levy* un *Sebbag* (EU:C:2012:581, 27. punkts).

20 — Skat., piemēram, spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 90. punkts) un *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 31. punkts).

21 — Skat., piemēram, spriedumus *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 33. punkts) un *Fidium Finanz* (C-452/04, EU:C:2006:631, 34. punkts).

22 — Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīva 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (atcelts ar Amsterdamas līgumu) (OV L 178, 5. lpp.).

vērtība, jo tajā minēti darījumi, kas varētu būt saistīti ar kapitāla apriti [23]. Šīs lietas izpratnē ievērības cienīgi ir tas, ka, ja rezidenti iegādājas ārvalstu uzņēmumu sertifikātus, ar kuriem strādā vai nestrādā biržā, tad tas ir viens no šī pielikuma IV nodaļas A daļā minētās kapitāla aprites veidiem, kas skaidri attiecas uz "kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu sertifikātu darījumiem". [24]

49. Šajā lietā ir redzams, ka ikgadējais nodoklis ir saistīts ar to, ka rezidenti iegādājas kolektīvo ieguldījumu sertifikātus nomenklatūras nozīmē, kas ir ietverta Direktīvas 88/361 I pielikumā. Tāpēc, kā *NN (L) International* ir izteikusies rakstveida apsvērumos, var uzskatīt, ka ikgadējais nodoklis galvenokārt ir saistīts ar brīvu kapitāla apriti [25].

50. Tāpēc uzskatu, ka šīs lietas apstākļos, lai novērtētu ikgadējā nodokļa atbilstību Līgumiem, dominējošajai analīzei ir jābūt par kapitāla brīvu apriti, nevis pakalpojumu sniegšanas brīvību [26].

b) Par to, vai nodoklis ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums

51. *NN (L) International* apgalvo, ka piemērojamos Beļģijas tiesību aktos izmantotajā piesaistes faktorā tiek ignorēti starptautiski atzītie nodokļu uzlikšanas kritēriji. Turklāt atbildētāja apgalvo, ka ikgadējais nodoklis ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu. Tas ir tāpēc, ka ar to KIU tiek uzlikts finansiālais slogs, kas var ietekmēt sertifikātu turētāju peļņu. Tādēļ, pēc atbildētājas viedokļa, ikgadējais nodoklis var atturēt vai ierobežot ārvalstu KIU no savu sertifikātu pārdošanas Beļģijā, īpaši ņemot vērā, ka Luksemburgā reģistrētie KIU jau tiek aplikti ar abonēšanas nodokli šajā dalībvalstī. Tomēr Komisija uzskata, ka ikgadējais nodoklis nav uzskatāms par diskriminējošu attieksmi *per se*, jo Beļģijas KIU tiek piemērots tāds pats nodokļu režīms [27]. Beļģijas valdība apgalvo, ka ir jāatzīst dalībvalsts suverenitātes princips nodokļu jomā, un atgādina, ka nodokļu dubultā uzlikšana ir vienlaicīgas fiskālās suverenitātes izmantošanas sekas. Turklāt ikgadējo nodokļu piemērošanas ārvalstu KIU mērķis ir tieši nodrošināt, ka Beļģijas tirgū pastāv "vienādi spēles noteikumi" dažādiem ieguldījumu produktiem.

52. Pirmkārt, jāuzsver, ka nodokļu piemērošana KIU Eiropas Savienībā nav saskaņota. Faktiski dalībvalstu nodokļu politika šajā jomā lielā mērā atšķiras [28]. Ņemot vērā šo realitāti, sākotnējais, kā arī vadošais analīzes aspekts ir atziņa, ka nodokļu piemērošana KIU ietilpst dalībvalstu kompetencē, un ir loģiski, ka tā būs atšķirīga dažādās dalībvalstīs.

53. Tomēr, kā noteikusi Tiesa [29], šajā aspektā dalībvalstu kompetence ir ierobežota: ar valsts nodokļu noteikumiem nevar ierobežot pamatbrīvības. Pie pasākumiem, kas EK līguma 56. panta 1. punktā (tagad LESD 63. panta 1. punkts) ir aizliegti kā kapitāla brīvas aprites ierobežojumi, pieder tādi pasākumi, kas tiek piemēroti, lai atturētu nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī vai tās dalībvalsts rezidentus atturētu veikt ieguldījumus citās valstīs [30].

23 — Spriedums *Wagner-Raith* (EU:C:2015:347, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 — Spriedumi *VBV – Vorsorgekasse* (C-39/11, EU:C:2012:327, 21. punkts) un *Wagner-Raith* (EU:C:2015:347, 24. punkts).

25 — Skat. *mutatis mutandis* spriedumu *Wagner-Raith* (EU:C:2015:347, 25. punkts).

26 — Varētu piebilst, ka analīzes no pakalpojumu sniegšanas brīvības viedokļa rezultātā nebūtu izdarīts atšķirīgs secinājums, ņemot vērā vērtējuma metodoloģisku viendabīgumu, kas jāveic saskaņā ar šīm pamatbrīvībām. Šajā ziņā skat. spriedumu *Gebhard* (C-55/94, EU:C:1995:411, 37. punkts). Par kopēju valsts pasākumu pārbaudi saskaņā ar LESD 21., 45., 49., 56. un 63. pantu skat. spriedumu *Libert* u.c. (C-197/11 un C-203/11, EU:C:2013:288, 37. un nākamie punkti). Par brīvību veikt uzņēmējdarbību un brīvu kapitāla apriti skat. arī spriedumus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 56. punkts); *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 93. punkts) un *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 60. punkts).

27 — Komisija pagaidām nav paudusi nostāju par nodokļa likmi, ko piemēro noteiktiem KIU saskaņā ar 161.b panta 5. punktu, attiecībā uz kuru tā ir paziņojusi par savu nodomu sākt pārkāpuma procedūru (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). Valsts tiesa tomēr nav norādījusi uz šo noteikumu, un tādējādi tas neattiecas uz šo lietu.

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

29 — Skat., piemēram, spriedumu Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 — Spriedums *van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

54. Piemērojot šos principus īpaši nodokļu jomā, Tiesa bieži ir konstatējusi, ka ierobežojums ir aizliegts ar EK līguma 56. panta 1. punktu gadījumos, kad valsts pasākumi ir saistīti ar atšķirīgu attieksmi pret rezidentiem un nerezidentiem [31]. Savukārt, ja nodokļu noteikumā nebija nekādas atšķirības starp nodokļa maksātājiem, par ko tika uzskatīts, ka tie atrodas salīdzināmās situācijās, un tas nebija saistīts ne ar kādām nelabvēlīgām sekām [32], tad Tiesa ir noraidījusi šāda ierobežojuma pastāvēšanu [33].

55. Šīs lietas apstākļos ir skaidrs, ka valsts tiesību akti, kā uzskata Komisija, tiek piemēroti bez atšķirībām rezidentu un nerezidentu KIU. Turklāt ikgadējā nodokļa piemērošanas rezultātā galu galā ārvalstu KIU Beļģijā netiek uzlikts smagāks nodokļu slogs nekā Beļģijas KIU.

56. *NN (L) International* tomēr apgalvo, ka ikgadējā nodokļa piemērošanas ārvalstu KIU rezultātā notiek aizliegta diskriminācija, jo tiek piemērota vienāda attieksme pret rezidentu un nerezidentu KIU, kuri neatrodas salīdzināmās situācijās.

57. Nepiekrītu. Tā patiešām ir taisnība, ka vispārējā līmenī, vēlākais, jau kopš Aristoteļa laikiem tiek uzskatīts, ka netaisnība rodas ne tikai tad, ja pret vienādām situācijām izturas atšķirīgi, bet arī tad, ja pret objektīvi atšķirīgām situācijām izturas vienādi [34]. Problēma ir tāda, ka konkrētā līmenī un šajā konkrētajā lietā mani nepārliecina *NN (L) International* izteiktie argumenti, ka ārvalstu un Beļģijas KIU situācijas attiecībā uz ikgadējā nodokļa maksājumiem nav salīdzināmas.

58. Jāatzīst, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, piemēram, ienākuma nodokli un īpašuma nodokli, kur objektīvu atšķirību pastāvēšanai starp nodokļu maksātājiem var būt nozīme, nereti tiek uzskatīts, ka nodokļu piemērošanas valsts rezidenti un nerezidenti nav salīdzināmā situācijā attiecībā uz dažu nodokļu priekšrocību un režīmu piemērošanu [35]. To tomēr nevar paplašināt tiktāl, lai paredzētu universālu atšķirīgu attieksmi pret rezidentu un nerezidentu uzņēmējiem, tādējādi liekot dalībvalstīm izveidot īpašu nodokļu režīmu nerezidentiem. Tāpēc, lai noskaidrotu, vai nodokļu maksātāju rezidentu un nerezidentu situācijas ir salīdzināmas, ir jāvērtē to objektīvās situācijas, ņemot vērā to stāvokli attiecīgajā nodokļu sistēmā. Beļģijas tiesību aktos KIU aktīvu neto vērtībai, kurus tirgo tās teritorijā iepriekšējā kalendārajā gadā, tiek piemērots viena veida nodoklis. Vietējiem un ārvalstu uzņēmumiem, kuri veic vienādu saimniecisko darbību, tādējādi ir piemērojami vienādi nosacījumi.

59. Elements, uz kuru atsaucas *NN (L) International*, lai pierādītu, ka ārvalstu un Beļģijas KIU situācijas nav salīdzināmas, ir fakts, ka Luksemburgas rezidentiem KIU jau tiek piemērots abonēšanas nodoklis šajā dalībvalstī. Tomēr Tiesa ir konsekventi lēmusi, ka nelabvēlīgas sekas, kas izriet no dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas, nav aprites brīvības ierobežojums, ja vien šāda īstenošana nav diskriminējoša [36]. Attiecīgi dalībvalstīm nav pienākums saskaņot savas nodokļu sistēmas ar citu dalībvalstu sistēmām, lai izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas [37].

31 — Par neseno judikatūru skat., piemēram, spriedumus *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 20. un 21. punkts); *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 55. un 56. punkts); *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 40. un 43. punkts) un *van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269, 36. un 37. punkts).

32 — Skat., piemēram, spriedumu *Viacom Outdoor* (C-134/03, EU:C:2005:94, 37. punkts).

33 — Skat., piemēram, spriedumus *X* (C-686/13, EU:C:2015:375, 32. un nākamie punkti); *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 39. un 40. punkts) un *Kerckhaert* un *Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 17. un nākamie punkti).

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

35 — Kā nesen uzsvēra ģenerāladvokāts Melhiors Vatelē [*Melchior Wathelet*] secinājumos lietā *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533, 33. punkts), ļoti maz ir lietu, kad rezidentu un nerezidentu nesalīdzināmība lika Tiesai konstatēt, ka atšķirīga attieksme nav diskriminējoša. Skat., piemēram, spriedumus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 31. punkts); *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 31. un nākamie punkti) un *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 41. un nākamie punkti). Tomēr tā tas nav gadījumā ar citu nodokļu sistēmu, kurā netiek ņemtas vērā objektīvās atšķirības starp nodokļu maksātājiem. Šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793, 57. un 58. punkts) un Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 56. un 57. punkts).

36 — Šajā ziņā skat., piemēram, spriedumus *Kerckhaert* un *Morres* (EU:C:2006:713, 20. punkts); *Banco Bilbao Vizcaya Argentaría* (C-157/10, EU:C:2011:813, 38. punkts) un *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 27. punkts).

37 — Skat., piemēram, spriedumus *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31. punkts); *X* (C-302/12, EU:C:2013:756, 29. punkts) un *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 33. un nākamie punkti).

60. Nodokļa piemērošanas saimnieciskajai darbībai izpratnē Beļģijas teritorijā iekšzemes un ārvalstu KIU ir pilnīgi salīdzināmi. Vienīgā atšķirība rodas attiecībā uz jomu, kas ir konkrēti atrunāta: paralēla dalībvalstu nodokļu kompetences īstenošana. Tādējādi, manuprāt, apstrīdētais nodokļu režīms nevar būt kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

61. Visbeidzot, atgādinot šo secinājumu 43. punktā jau izteiktos argumentus, atsauce uz EK līguma 10. pantu (kas būtībā aizstāts ar LES 4. panta 3. punktu) un EK līguma 293. pantu (atcelts ar Lisabonas līgumu) nevar izraisīt atšķirīgu secinājumu.

62. Tādēļ ierosinu, ka Tiesai uz otro un trešo jautājumu būtu jāatbild, atzīstot, ka EK līguma 56. panta 1. punktā netiek aizliegti tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā, ar kuriem rezidentu un nerezidentu KIU tiek piemērots ikgadējais nodoklis, pamatojoties uz tās teritorijā neto parakstītajām summām.

4) Īpašā sankcija, kas piemērojama tikai ārvalstu KIU

63. Ar sesto jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai EK līguma 49., 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punkts. Šajā tiesību normā tiek noteikta īpaša sankcija KIU, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, bet tirgo sertifikātus Beļģijā: ja tie neiesniedz nodokļu deklarācijas noteiktajā termiņā vai ja tie nesamaksā ikgadējo nodokli, tiem ar tiesas rīkojumu var aizliegt "turpmāk" tirgot sertifikātus Beļģijā.

64. *NN (L) International* un Komisija uzskata, ka Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punktā noteiktā sankcija ir diskriminācija, pamatojoties uz reģistrācijas vietu, jo līdzīgas sankcijas nav Beļģijas KIU. Komisija tiesas sēdes laikā norādīja, ka tā plāno uzsākt pārkāpuma procedūru par šo jautājumu. Savukārt Beļģijas valdība apgalvo, ka valsts KIU ir paredzēta līdzvērtīga sankcija. Tas ir Mantojuma nodokļa kodeksa 133.b pants, kurā noteikta *inter alia* iespēja slēgt uzņēmuma iestādes, ja šī uzņēmuma vadītājs, dalībnieks vai darbinieks ir notiesāts par Mantojuma nodokļa kodeksa noteikumu pārkāpumiem. Beļģijas valdība tiesas sēdē apstiprināja, ka 133.b pantā ietvertās sankcijas var piemērot arī ārvalstu KIU. Tomēr, kā apgalvo Beļģijas valdība, ir ļoti grūti īstenot šīs vai cita veida sankcijas, piemēram, finansiālas sankcijas, pret ārvalstu KIU. Šī iemesla dēļ tika uzskatīts, ka nepieciešama konkrēta sankcija ārvalstu KIU. Beļģijas valdība arī apgalvo, ka atšķirīga attieksme pret Beļģijas un ārvalstu KIU ir atļauta saskaņā ar EK līguma 58. pantu un ir pamatota, ņemot vērā vajadzību nodrošināt efektīvu nodokļu kontroli un nodokļu piedziņu.

65. Īpašā sankcija, kas paredzēta Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punktā, piešķir tiesām pilnvaras aizliegt citās dalībvalstīs reģistrētiem KIU veikt darbību Beļģijā, pat ja tie var likumīgi turpināt to pašu darbību savā izcelsmes dalībvalstī. Šā iemesla dēļ īpašā sankcija, kas Beļģijā ir piemērota tikai ārvalstu KIU, drīzāk ir jāapskata, ņemot vērā EK līguma 49. pantā nostiprināto pakalpojumu sniegšanas brīvību [38].

66. Jāatzīmē, ka Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punktā ietvertā sankcija, proti, ārvalstu KIU piemērojamā sankcija un kodeksa 133.b panta sankcijas, t.i., vispārpiemērojamās sankcijas, pēc sava rakstura un smaguma ir atšķirīgas. Pirmkārt, Mantojuma nodokļa kodeksa 133.b panta sankcijas var piemērot tikai pēc konkrētu personu notiesāšanas par šī kodeksa krāpnieciskiem pārkāpumiem. Savukārt, lai piemērotu sankciju saskaņā ar 162. panta 2. punktu, nav vajadzīgs nodoms (krāpšana) – šķiet, ka pietiek ar nolaidību. Otrkārt, par sankciju piemērošanu *ratione temporis* 133.b pantā ir paredzēts, ka tajā ietvertās sankcijas var piemērot tikai pēc galīgā tiesas sprieduma, uz laiku no 3 mēnešiem līdz 5 gadiem. Tomēr tā tas nav gadījumā ar sankcijas ilgumu, ko var piemērot saskaņā ar 162. panta 2. punktu, kuram likumā nav noteikts termiņa ierobežojums. Ārvalsts KIU tāpēc varētu aizliegt tirgot tā sertifikātus Beļģijā uz neierobežotu laiku.

38 — Skat., piemēram, spriedumu *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* un *Bwin International* (C-42/07, EU:C:2009:519, 48., 51. un 52. punkts).

67. Tādējādi ir pilnīgi skaidrs, ka šie divi sankciju režīmi ievērojami atšķiras attiecībā uz uzvedības veidu, par ko tajos noteikta krimināltatbildība, un tajos noteikto aizliegumu smagumu un ilgumu. Tātad Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punktā paredzētā sankcija ir saistīta ar atšķirīgu attieksmi, pamatojoties tikai uz reģistrācijas vietu. Tāpēc tā ir tieša diskriminācija, kas ir pretrunā EK līguma 49. pantam.

68. Beļģijas valsts tiesību normu pārbaude no kapitāla brīvas aprites viedokļa, jo īpaši attiecībā uz EK līguma 58. pantā minētajiem izņēmumiem, uz kuriem atsaucas Beļģijas valdība, neliek izdarīt atšķirīgu secinājumu.

69. EK līguma 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka EK līguma 56. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas dēļ. Tomēr saskaņā ar EK līguma 58. panta 3. punktu valsts pasākumi, uz kuriem šis noteikums attiecas, nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti. Tā ir taisnība, ka šos pasākumus var pamatot ar sevišķi svarīgu iemeslu sabiedrības interesēs. Tie tomēr nevar pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu dalībvalsts norādītos mērķus [39].

70. Manuprāt, sankcija, kas ir iespējami neierobežota laikā, būtībā nopietni apgrūtina samērīguma prasību, jo īpaši nepieciešamības elementa, ievērošanu.

71. Šo iemeslu dēļ ierosinu atbildēt, ka EK līguma 49. pantam patiešām ir pretrunā tāda sankcija kā Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punktā paredzētā tikai ārvalstu KIU piemērojama sankcija, kas sastāv no iespējama ar tiesas rīkojumu noteikta aizlieguma turpmāk pārdot sertifikātus dalībvalsts teritorijā.

V – **Secinājumi**

72. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Cour d'appel de Bruxelles* (Briseles Apelācijas tiesa) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīva 69/335 par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, neliedz uzlikt tādu nodokli citā dalībvalstī reģistrētam KIU kā pamatlietā izskatāmais ikgadējais nodoklis KIU.

Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīva 85/611 par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā nav aizliegts piemērot tādu nodokli kā pamatlietā izskatāmais ikgadējais nodoklis KIU.

EK līguma 56. panta 1. punktā nav aizliegti tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā izskatāmie tiesību akti, ar kuriem rezidentu un nerezidentu KIU ir apliekami ar ikgadējo nodokli, pamatojoties uz tās teritorijā parakstītajām neto vērtībām.

EK līguma 49. pantam pretrunā ir tāda tikai ārvalstu KIU piemērojama sankcija kā Beļģijas Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta 2. punktā paredzētā sankcija, kas ietver ar tiesas rīkojumu noteiktu iespējamu aizliegumu turpmāk tirgot sertifikātus dalībvalsts teritorijā.

39 — Skat. spriedumu Komisija/Beļģija (C-478/98, EU:C:2000:497, 41. punkts).