TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2016. gada 26. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Tiešie nodokļi — Kapitāla brīva aprite — Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Direktīva 69/335/EEK — 2., 4., 10. un 11. pants — Direktīva 85/611/EEK — EKL 10. un 293. pants — Ikgadējais kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nodoklis — Nodokļu dubulta uzlikšana — Saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibināto kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem piemērojamais sods

Lieta C-48/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour d'appel de Bruxelles* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 23. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 6. februārī, tiesvedībā

État belge, SPF Finances

pret

NN (L) International SA , agrāk *ING International SA*, *ING (L) Dynamic SA* tiesību un saistību pārņēmēja.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerāladvokāts M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs V. Turē [*V. Tourrès*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 28. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *NN (L) International SA* vārdā – *J. Malherbe* un *M. Bertha*, advokāti,

— Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji, kuriem palīdz *A. Gillet*, advokāts,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 21. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV 1969, L 249, 25. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK (OV 1985, L 156, 23. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 69/335"), 2., 4., 10. un 11. pantu, Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīvu 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV 1985, L 375, 3. lpp.), lasot to kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, kā arī EKL 49.–60. pantu, lasot tos kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *État belge* (Beļģijas valsts), *SPF Finances* (*service public fédéral Finances*) (Federālais Finanšu dienests) un *NN (L) International SA*, agrāk *ING International SA*, *ING (L) Dynamic SA* tiesību un saistību pārņēmēja (turpmāk tekstā – "*NN (L)*"), par ikgadējā kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu (KIU) nodokļa atmaksas pieteikumu par summu EUR 185 739,34, ko minētā sabiedrība ir samaksājusi par 2006. finanšu gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 69/335, kura atcelta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV 2008, L 46, 11. lpp.), 2. panta 1. punktā bija noteikts:

"Darījumiem, uz ko attiecas kapitāla nodoklis, to uzliek tikai tajā dalībvalstī, kuras teritorijā ir kapitāla sabiedrības faktiskais vadības centrs, tad, kad notiek šādi darījumi."

4 Minētās direktīvas 4. pantā bija paredzēts:

"1. Kapitāla nodokli uzliek šādiem darījumiem:

a) kapitāla sabiedrības izveidošanai;

b) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu, kas nav kapitāla sabiedrības, pārveidošanai par kapitāla sabiedrībām;

c) kapitāla sabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām;

d) kapitāla sabiedrības aktīvu palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām, kas nav uzņēmējsabiedrības kapitāla daļas vai aktīvi, bet ir tādas pašas tiesības kā dalībniekiem, piemēram, balsstiesības, tiesības uz peļņas daļu vai tiesības uz atlikuma daļu likvidācijas gadījumā;

e) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu faktiskā vadības centra pārcelšanai no trešās valsts uz kādu dalībvalsti, kuru juridiskā adrese ir trešā valstī un kuras attiecīgā dalībvalstī, iekasējot kapitāla nodokli, uzskata par kapitāla sabiedrībām;

f) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu juridiskās adreses pārcelšanai no trešās valsts uz kādu dalībvalsti, kuru faktiskais vadības centrs ir trešā valstī un kuras attiecīgā dalībvalstī, iekasējot kapitāla nodokli, uzskata par kapitāla sabiedrībām;

g) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu faktiskā vadības centra pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu, ja pēdējā minētajā, iekasējot kapitāla nodokli, tās uzskata par kapitāla sabiedrībām, bet par tādām neuzskata dalībvalstī, no kuras tās pārceļ;

h) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu, kuru faktiskais vadības centrs ir trešā valstī, ja pēdējā minētajā, iekasējot kapitāla nodokli, tās uzskata par kapitāla sabiedrībām, bet par tādām neuzskata dalībvalstī, no kuras tās pārceļ.

2. Kapitāla nodokli joprojām var piemērot šādiem darījumiem, ja tiem 1984. gada 1. jūlijā ir bijis uzlikts nodoklis ar 1 % likmi:

a) kapitāla sabiedrības kapitāla palielināšanai, kas notiek, kapitalizējot peļņu vai pastāvīgas vai pagaidu rezerves;

b) kapitāla sabiedrības aktīvu palielinājumam, ko radījuši pakalpojumi, kurus sniedzis kāds dalībnieks un kuri automātiski neizraisa uzņēmējsabiedrības kapitāla pieaugumu, bet tomēr rada pārmaiņas kapitāla sabiedrības tiesībās vai var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu vērtību;

c) kapitāla sabiedrības ņemtam aizņēmumam, ja kreditoram ir tiesības uz šīs uzņēmējsabiedrības peļņas daļu;

d) kapitāla sabiedrības ņemtam aizņēmumam, ko piešķir dalībnieks, dalībnieka laulātais vai bērns, vai aizņēmumam, ko piešķir trešā persona, ja to garantē kāds dalībnieks, ar nosacījumu, ka šādiem aizņēmumiem ir tāda pati funkcija kā uzņēmējsabiedrības kapitāla palielinājumam.

[..]”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 10. pantu:

“Neskaitot kapitāla nodokli, dalībvalstis no uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kas darbojas, lai gūtu peļņu, neiekasē 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.”

6 Šīs pašas direktīvas 11. pantā bija paredzēts:

“Dalībvalstis neuzliek nekādus 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.”

7 Direktīvas 85/611, kas atcelta 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 2009, L 302, 32. lpp.), preambulas otrajā, trešajā un ceturtajā apsvērumā bija noteikts:

"tā kā valstu tiesību akti, kas reglamentē [KIU], jākoordinē, lai Kopienas līmenī tuvinātu konkurences nosacījumus starp šādiem uzņēmumiem, reizē nodrošinot efektīvāku un vienveidīgāku aizsardzību sertifikātu turētājiem; tā kā šāda koordinācija ļaus vienas dalībvalsts [KIU] vieglāk pārdot savus sertifikātus citās dalībvalstīs;

tā kā minēto mērķu sasniegšana ļaus vieglāk atcelt ierobežojumus [KIU] sertifikātu brīvai apgrozībai Kopienā, un šāda koordinācija palīdzēs veidot Eiropas kapitāla tirgu;

tā kā, ņemot vērā minētos mērķus, ir vēlams pieņemt kopīgus pamatnoteikumus par dalībvalstu [KIU] darbības atļaušanu, uzraudzību, struktūru, darbību un informāciju, kas tiem jāpublicē;

[..]."

8 Direktīvas 85/611 44. pants bija izteikts šādā redakcijā:

"[Pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam (PVKIU)], kas tirgo savus sertifikātus citā dalībvalstī, jāievēro šajā valstī spēkā esošie normatīvie un administratīvie akti jomās, uz ko neattiecas šī direktīva.

[..]

3. Noteikumi, kas minēti 1. un 2. punktā, jāpiemēro bez diskriminācijas."

Beļģijas tiesības

9 *Code des droits de succession* (Mantojuma nodokļa kodekss), kurā grozījumi izdarīti ar 2003. gada 22. decembra programmlikumu (2003. gada 31. decembra *Moniteur belge*, 62160. lpp., turpmāk tekstā – "Mantojuma nodokļa kodekss"), ir ietverta II *bis* grāmata "Ikgadējais [KIU], kredītiestāžu un apdrošināšanas sabiedrību nodoklis" (turpmāk tekstā – "ikgadējais KIU nodoklis"). Šis nodoklis, kurš sākotnēji bija piemērojams tikai saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibinātajiem KIU, ar minēto programmlikumu, kas stājās spēkā 2004. gada 1. janvārī, vēlāk tika attiecināts arī uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kuri tirgo savus sertifikātus Beļģijā.

10 Mantojuma nodokļa kodeksa 133. *ter* pantā ir paredzēts, ka tiesa papildus aizliegumam uz laiku no trīs mēnešiem līdz pieciem gadiem noteiktām personām veikt to profesionālo darbību par kādu no šī paša kodeksa konkrētos noteikumos paredzētajiem pārkāpumiem, tāpat uz laiku no trīs mēnešiem līdz pieciem gadiem var likt slēgt attiecīgās sabiedrības, grupas vai uzņēmuma, kuru vadītājs, dalībnieks vai darbinieks ir notiesātā persona, uzņēmumus.

11 Saskaņā ar Mantojuma nodokļa kodeksa 161. pantu:

"Sākot no 1. janvāra pēc to reģistrēšanas Banku, finanšu un apdrošināšanas komisijā, ar ikgadējo nodokli tiek aplikti:

1° [KIU], kuriem ir 1990. gada 4. decembra likuma par finanšu darījumiem un finanšu tirgiem 108. panta pirmās daļas 1. un 2. punktā paredzētā statutārā forma;

2° pārvaldības sabiedrības, kas ir atbildīgas par [KIU] pārvaldību un kam ir 1990. gada 4. decembra likuma par finanšu darījumiem un finanšu tirgiem 108. panta pirmās daļas 1. un 2. punktā paredzētā līgumiskā forma;

3° ārvalsts [KIU], kas paredzētas 1990. gada 4. decembra likuma par finanšu darījumiem un finanšu tirgiem 137. pantā, izņemot aizdevumu ieguldījumu uzņēmumus;

[..].”

12 Atbilstoši šī kodeksa 161. *bis* pantam:

“§ 1. 161. panta 1. un 2. punktā minētajiem ieguldījumu uzņēmumiem nodoklis ir jāmaksā par Beļģijā pārdošanā piedāvāto sertifikātu kopējo neto vērtību iepriekšējā gada 31. decembrī.

Pirmās daļas piemērošanas vajadzībām:

1° par Beļģijā pārdošanā piedāvātiem uzskata sertifikātus, kas ir iegādāti ārvalstīs Karalistes iedzīvotāja vārdā;

2° ja ieguldījumu uzņēmums nav administrācijai norādījis nodokļa iekasēšanai noderīgos un vajadzīgos faktus un neskarot 162. panta piemērošanu, nodoklis ir jāmaksā par iepriekšējā gada 31. decembrī pārvaldījumā esošā īpašuma kopējo vērtību. Karalis var noteikt šī nodokļa iekasēšanai atbilstošo un vajadzīgo informāciju.

§ 2. 161. panta 3. punktā minētajiem ieguldījumu uzņēmumiem 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.

Pirmās daļas piemērošanas vajadzībām:

1° sertifikāti, ko ārvalstīs pārdošanā ir piedāvājis finanšu starpnieks, nevar tikt atskaitīti no Beļģijā pārdošanā piedāvāto sertifikātu bruto vērtības, ja to iegādē ir bijis iesaistīts finanšu starpnieks Beļģijā;

2° ja ieguldījumu uzņēmums nav administrācijai norādījis nodokļa iekasēšanai noderīgos un vajadzīgos faktus un neskarot 162. panta piemērošanu, nodoklis ir jāmaksā par Beļģijā pārdošanā piedāvāto sertifikātu kopējo bruto vērtību iepriekšējā gada 31. decembrī. Karalis var noteikt šī nodokļa iekasēšanai atbilstošo un vajadzīgo informāciju.

[..]”

13 Minētā kodeksa 162. pantā, redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā, bija noteikts:

“161. pantā paredzētajam nodoklim ir piemērojami I grāmatas noteikumi attiecībā uz pierādījumiem par aktīvu nedeklarēšanu, noilgumu, atmaksāšanu, kriminālvajāšanu un sodiem.

Ja 161. panta 3. punktā minētie ieguldījumu uzņēmumi pārkāpj šīs grāmatas noteikumus, tiesa var tiem aizliegt nākotnē piedāvāt pārdošanā sertifikātus Beļģijā. Par šo aizliegumu tiek paziņots ieguldījumu uzņēmumam, Banku, finanšu un apdrošināšanas komisijai un struktūrai, ko ieguldījumu uzņēmums Beļģijā ir norādījis kā struktūru, kas ir atbildīga par izmaksām dalībniekiem, sertifikātu pārdošanu vai pirkšanu un informācijas izplatīšanu vismaz vienā no valsts valodām.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 *NN (L)*, Luksemburgā dibināta sabiedrība, iesniedza ikgadējā KIU nodokļa deklarāciju par 2006. finanšu gadu attiecībā uz Beļģijā pārdošanā piedāvāto sertifikātu neto vērtību 2005. gada 31. decembrī, un tiesību aktos noteiktajā termiņā samaksāja šo nodokli EUR 185 739,34 apmērā. Pēc tam tā vērsās *Tribunal de première instance de Bruxelles* (Briseles pirmās instances tiesa, Beļģija), lai apstrīdētu minētā nodokļa tiesiskumu, ņemot vērā Direktīvu 69/335, EKL 56.–60. pantu, Direktīvu 85/611 un EKL 10. pantu, kā arī, pakārtoti, Beļģijas Karalistes un Luksemburgas Lielhercogistes 1970. gada 17. septembrī Luksemburgā parakstītās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un par dažu citu jautājumu reglamentāciju saistībā ar ienākuma un kapitāla nodokļiem (turpmāk tekstā – "Beļģijas–Luksemburgas konvencija") 22. pantu.

15 Ar 2011. gada 23. novembra spriedumu *Tribunal de première instance de Bruxelles* (Briseles pirmās instances tiesa) noraidīja iebildumu par Direktīvas 69/335 pārkāpumu, bet apmierināja *NN (L)* prasību, atzīstot par pamatotu tās pēdējo, pakārtoti izvirzīto iebildumu par Beļģijas–Luksemburgas konvencijas pārkāpumu.

16 *État belge*, *SPF Finances* pārsūdzēja šo spriedumu iesniedzējtiesā, lūdzot tai konstatēt, ka uz ikgadējo [KIU] nodokli nav attiecināma Beļģijas–Luksemburgas konvencija, ka Mantojuma nodokļa kodeksa 160. un nākamie panti ir saderīgi ar Savienības tiesībām un ka minētais nodoklis, kas ir ticis tiesiski iekasēts, nav jāatmaksā.

17 *NN (L)* lūdza apstiprināt pasludināto spriedumu. Pakārtoti tā iesniedza pretapelācijas sūdzību daļā, kurā pirmās instances tiesa bija noraidījusi iebildumu par Direktīvas 69/335 pārkāpumu un nebija paudusi nostāju par pārējiem iebildumiem attiecībā uz citu Savienības tiesību normu pārkāpumu. Šajā ziņā *NN (L)* lūdza iesniedzējtiesu vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

18 Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai arī kāda būtu ikgadējā KIU nodokļa kvalifikācija, nosakot, vai tas ietilpst vai Beļģijas–Luksemburgas konvencijas piemērošanas jomā vai nē, šim nodoklim nevar netikt piemērots vispārējais aprites brīvību ierobežojumu aizliegums un *a priori* nevar tikt izslēgts, ka attiecībā uz to ir piemērojami Direktīvas 69/335 noteikumi.

19 Šādos apstākļos *Cour d'appel de Bruxelles* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīva 69/335, konkrētāk tās 2., 4., 10. un 11. pants, tos lasot kopsakarā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādas valsts tiesību normas kā Mantojuma nodokļa kodeksa 161. un 162. pants, kuri attiecas uz KIU nodokli, ciktāl minētais nodoklis reizi gadā ir jāmaksā KIU, 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 KIU 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 EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm ir liegts vienpusēji mainīt nodokļa piesaistes kritēriju, kāds ir paredzēts 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 Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta otrajā daļā?

3) Vai EKL 49. un 56. pants, attiecīgā gadījumā tos lasot kopsakarā ar EKL 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 KIU jau tiek attiecināta to izcelsmes dalībvalstī, ir papildu finansiāls apgrūtinājums, kurš var šiem uzņēmumiem traucēt veikt sertifikātu tirdzniecību Beļģijā?

4) Vai Direktīva 85/611, attiecīgā gadījumā to lasot kopsakarā ar EKL 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 KIU sertifikātu tirdzniecību Eiropas Savienībā?

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

6) Vai EKL 49. un 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāda valsts tiesību norma kā Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta otrā daļa, ciktāl ar šo tiesību normu uz citā dalībvalstī izveidotiem KIU, 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?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par piektā jautājuma pieņemamību

20 Beļģijas valdība uzskata, ka piektajam jautājumam acīmredzami nav nozīmes pamatlietas risinājumā un ka tas tādējādi ir nepieņemams. Tā arī norāda, ka iepriekš minētā tiesa nav precīzi minējusi tos valsts tiesību noteikumus, kuros esot piemērotas administratīvās izmaksas, nedz arī diskrimināciju, kas šajā ziņā pastāvot attiecībā uz KIU, kuri dibināti saskaņā ar ārvalsts tiesībām, salīdzinājumā ar KIU, kuri dibināti saskaņā ar Beļģijas tiesībām.

21 Jāatgādina, ka, tā kā saistībā ar jautājumiem, kas attiecas uz Savienības tiesībām, tiek piemērota atbilstības prezumpcija, Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību normas interpretācijai vai spēkā esamības novērtēšanai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši spriedumu, 2015. gada 16. jūnijs, *Gauweiler* u.c., C-62/14, EU:C:2015:400, 25. punkts).

22 Attiecībā uz faktiskajiem un tiesību apstākļiem Tiesas Reglamenta 94. pantā ir paredzēts, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tostarp ir jāietver strīda priekšmeta, kā arī faktu, kuriem ir nozīme, kopsavilkums vai vismaz to faktu izklāsts, uz kuriem balstīti jautājumi, to valsts tiesību normu saturs, kas varētu būt piemērojamas attiecīgajā lietā, un to iemeslu izklāsts, kas ir likuši iesniedzējtiesai šaubīties par noteiktu Savienības tiesību normu interpretāciju, kā arī saikne, ko tā ir konstatējusi starp šīm tiesību normām un pamatlietai piemērojamajiem valsts tiesību aktiem.

23 Šajā gadījumā lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu nav norādītas administratīvās izmaksas, kas būtu piemērotas saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, un nav precizētas tās valsts tiesību normas, atbilstoši kurām vai kuru dēļ šīs izmaksas būtu tikušas piemērotas, nedz arī iemesli, kas iesniedzējtiesai šajā ziņā ir likuši šaubīties par Savienības tiesību interpretāciju. Šādos apstākļos Tiesas rīcībā nav pietiekamu faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz šo piekto jautājumu, kurš tādējādi ir jāatzīst par nepieņemamu.

Par pirmo jautājumu

24 Uzdodot savu pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 69/335 2., 4., 10. un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs KIU nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī.

25 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka ikgadējais KIU nodoklis neatbilst nevienam no darījumiem, kuriem saskaņā ar Direktīvas 69/335 4. pantu ir piemērojams kapitāla nodoklis un kuriem, kā 1998. gada 27. oktobra sprieduma *Nonwoven* (C-4/97, EU:C:1998:507) 20. punktā ir norādījusi Tiesa, ir raksturīgs kapitāla vai aktīvu pārvedums kādai kapitālsabiedrībai aplikšanas ar nodokli dalībvalstī vai sabiedrību kapitāla vai aktīvu faktiska palielināšana, kas acīmredzami tā nav gadījumā ar "Beļģijā pārdošanā piedāvāto sertifikātu neto vērtību", kuriem ir piemērojams minētais nodoklis. Šāds nodoklis nav arī to nodokļu vidū, kas ir aizliegti ar Direktīvas 69/335 10. pantu, ciktāl, pirmkārt, tas neatbilst nevienam no ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kas ir uzskaitīti šīs direktīvas 4. pantā, uz kuru ir ietverta atsauce tās 10. panta a) un b) punktā, un, otrkārt, tam nav nekādas saiknes ar reģistrāciju vai kādām citām uzņēmējdarbības sākšanai vajadzīgām formalitātēm šīs pašas direktīvas 10. panta c) punkta izpratnē. Šis nodoklis arī nekādi neatbilst darījumiem, kas ir šīs pašas direktīvas 11. panta priekšmets.

26 Līdz ar to ikgadējais KIU nodoklis neietilpst Direktīvas 69/335 piemērošanas jomā. Tādēļ šī direktīva neliedz aplikt ar šādu nodokli saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātos KIU.

27 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 69/335 2., 4., 10. un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs KIU nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī.

Par ceturto jautājumu

28 Uzdodot savu ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīva 85/611, attiecīgā gadījumā lasot to kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs KIU nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī.

29 Beļģijas valdība uzskata, ka šis jautājums ir nepieņemams, jo iesniedzējtiesa nav norādījusi tos Direktīvas 85/611 pantus, kuru interpretāciju tā vēlas saņemt, nedz arī iemeslus, kas tai ir likuši šaubīties par šīs direktīvas interpretāciju.

30 Tomēr no šī jautājuma formulējuma izriet, ka iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīva 85/611, lasot to kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, liedz tāda nodokļa uzlikšanu kā ikgadējais KIU nodoklis, ciktāl ar to varot tikt apdraudēts minētās direktīvas galvenais mērķis – atvieglot PVKIU sertifikātu tirdzniecību Savienībā. Ar šīm norādēm ir pietiekami, lai ļautu Tiesai sniegt iesniedzējtiesai pamatlietas risinājumam noderīgus interpretācijas elementus. Tātad šis jautājums ir pieņemams.

31 Attiecībā uz lietas būtību no Direktīvas 85/611 preambulas otrā līdz ceturtā apsvēruma izriet, ka, lai nodrošinātu PVKIU fonda daļu brīvu tirdzniecību Savienībā, ar šo direktīvu ir iecerēts koordinēt PVKIU reglamentējošos valsts tiesību aktus tā, lai, pirmkārt, Savienībā tuvinātu šo uzņēmumu starpā esošās konkurences nosacījumus un, otrkārt, nodrošinātu fonda ieguldītāju efektīvāku un vienveidīgāku aizsardzību. Šajā ziņā minētajā direktīvā ir pieņemti kopīgi pamatnoteikumi par PVKIU darbības atļaušanu, uzraudzību, struktūru, darbību un informāciju, kas tiem jāpublicē (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *Gruslin*, C-88/13, EU:C:2014:2205, 33. punkts).

32 Jākonstatē, ka PVKIU aplikšana ar nodokli neietilpa jomā, kas bija reglamentēta ar Direktīvu 85/611, kurā nebija ietverts neviens ar šo jomu saistīts noteikums. Tomēr šīs direktīvas 44. panta 3. punktā bija paredzēts, ka normatīvie un administratīvie akti, kas kādā dalībvalstī ir piemērojami attiecībā uz PVKIU un kas neietilpst ar šo direktīvu reglamentētajā jomā, ir jāpiemēro bez diskriminācijas.

33 No tā izriet, ka ikgadējais KIU nodoklis neietilpst ar Direktīvu 85/611 reglamentētajā jomā un, tā kā EKL 10. pants, kā arī EKL 293. panta otrais ievilkums nevar izmainīt šo konstatējumu, minētā direktīva arī neliedz attiecināt uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU šādu nodokli, ar nosacījumu, ka ar to saistītie noteikumi tiek piemēroti nediskriminējoši, un tas tiks izvērtēts saistībā ar otro, trešo un sesto jautājumu.

34 Līdz ar to uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 85/611, attiecīgā gadījumā lasot to kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs KIU nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī, ar nosacījumu, ka šis tiesību akts tiek piemērots nediskriminējoši.

Par otro un trešo jautājumu

35 Otrais un trešais jautājums, kas ir jāizskata kopā, attiecas, pirmkārt, uz EKL 49.–60. pantu, attiecīgā gadījumā lasot tos kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, kā arī, otrkārt, uz EKL 49. un 56. pantu, attiecīgā gadījumā lasot tos kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu. Tomēr ir jānorāda, ka atbildes sniegšanai uz šiem jautājumiem nozīme ir tikai EKL 49. un 56. pantam.

36 Pirmkārt, EKL 50.–55., 57., 59. un 60. pantam acīmredzami nav saistības ar iesniedzējtiesas jautājumiem par ikgadējā KIU nodokļa saderību ar pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti.

37 Otrkārt, EKL 58. pantam nav nozīmes atbildes sniegšanai uz šiem jautājumiem, ciktāl minētais nodoklis bez izņēmuma tiek uzlikts gan saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibinātajiem KIU, gan saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU.

38 Treškārt, EKL 10. pants, kurā ir noteikts vispārīgs dalībvalstu pienākums, nevar tikt interpretēts tādējādi, ka ar to šīm valstīm tiek radīts neatkarīgs pienākums, kas pārsniedz pienākumus, kuri tām var būt paredzēti atbilstoši EKL 49., 56. un 293. pantam. Runājot par pēdējo minēto pantu, tā mērķis nav izveidot tiesību normu, kas būtu iedarbīga pati par sevi, bet tajā ir tikai noteikts to sarunu ietvars, ko dalībvalstis var īstenot savā starpā atkarībā no vajadzības. Pat ja nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana Savienībā tādējādi ir viens no EK līguma mērķiem, no šī noteikuma teksta izriet, ka ar to kā tādu privātpersonām netiek piešķirtas tiesības, uz kurām tās varētu atsaukties valsts tiesās (šajā ziņā skat. rīkojumu, 2012. gada 19. septembris, *Levy* un *Sebbag*, C-540/11, nav publicēts, EU:C:2012:581, 26. un 27. punkts).

39 Turklāt jāatgādina, ka, ja valsts pasākums vienlīdz ir saistīts ar pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, Tiesa attiecīgo pasākumu principā izskata tikai attiecībā pret vienu no šīm brīvībām, ja izrādās, ka pamatlietas apstākļos viena no tām ir pilnībā sekundāra salīdzinājumā ar otru un var tai tikt piesaistīta (šajā ziņā skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, 34. punkts, un 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 33. punkts).

40 Kā savu secinājumu 48. un 49. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, ikgadējais KIU nodoklis, ciktāl ar to tiek aplikti saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibināto KIU neto aktīvi, ir saistīts ar to, ka rezidenti iegādājas ārvalstu uzņēmumu sertifikātus, ar kuriem strādā vai nestrādā biržā. Šis darījums ir viens no Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [šis pants ir atcelts ar

Amsterdamas līgumu] (OV 1988, L 178, 5. lpp.) I pielikuma IV nodaļas "Operācijas ar [KIU] sertifikātiem" A daļā, kas attiecas uz "darījumiem ar [KIU] sertifikātiem", minētās kapitāla aprites veidiem, kam Tiesa ir atzinusi indikatīvu vērtību (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 7. jūnijs, *VBV – Vorsorgekasse*, C-39/11, EU:C:2012:327, 21. punkts, un 2015. gada 21. maijs, *Wagner-Raith*, C-560/13, EU:C:2015:347, 23. un 24. punkts). Līdz ar to uz šādu nodokli ir attiecināma kapitāla brīva aprite.

41 Lai arī tāda nodokļa uzlikšana kā ikgadējais KIU nodoklis var ietekmēt arī pakalpojumu sniegšanas brīvību, ciktāl šis nodoklis var ietekmēt saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibināto KIU Beļģijā piedāvātos finanšu pakalpojumus, šī brīvība šajā gadījumā šķiet sekundāra salīdzinājumā ar kapitāla brīvu apriti un var tai tikt piesaistīta.

42 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ar otro un trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs KIU nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī.

43 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai dalībvalstīm to kompetence tiešo nodokļu jomā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības, un it īpaši – ar Līgumu garantētās pamatbrīvības (skat. it īpaši spriedumu, 2016.gada 23. februāris, Komisija/Ungārija, C-179/14, EU:C:2016:108, 171. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Attiecībā uz kapitāla brīvu apriti no Tiesas pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka tādi ar EKL 56. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī atturēt šīs dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Šajā lietā *NN (L)*, kas uzskata, ka Beļģijas Karaliste, uzliekot ikgadējo KIU nodokli saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, ir īstenojusi ekstrateritoriālu nodokļu kompetenci, kura ir pretrunā starptautiskajai nodokļu praksei, apgalvo, ka šis nodoklis ir diskriminējošs un ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ciktāl saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibinātajiem KIU un saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU tiek piemērota vienāda attieksme nodokļu ziņā, lai gan tie atrodas situācijā, kas nav objektīvi salīdzināma. Pirmkārt, saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātie KIU atšķirībā no saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibinātajiem KIU esot izveidoti atbilstoši ārvalsts tiesībām, tie neesot Beļģijas rezidenti un gan to aktīvi, gan to kapitāla ieguldīšanas vieta esot ārvalstīs. Otrkārt, minētais nodoklis esot papildu finanšu nasta saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kura saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibināto KIU gadījumā papildinot abonēšanas nodokli, kas samazinot sertifikātu rentabilitāti visiem – Beļģijas vai ārvalsts – sertifikātu turētājiem, atturot no parakstīšanās uz šiem sertifikātiem un līdz ar to radot saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU nelabvēlīgāku situāciju salīdzinājumā ar KIU, kas dibināti saskaņā ar Beļģijas tiesībām.

46 Tomēr ir jākonstatē, ka, tā kā ikgadējais KIU nodoklis bez izņēmuma ir piemērojams visiem – gan saskaņā ar Beļģijas, gan saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem – KIU, vienīgā objektīvā situācijas atšķirība starp šīm divām KIU kategorijām saistībā ar to aplikšanu ar šo nodokli ir tā, ka saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibināto KIU gadījumā ikgadējais KIU nodoklis tiek iekasēts papildus nodoklim, kas tiem var tikt piemērots to dibināšanas dalībvalstī.

47 Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka, pirmkārt, tā kā nav veikta saskaņošana Savienības līmenī, no paralēlas dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences īstenošanas izrietošās nelabvēlīgās sekas nav aprites brīvību ierobežojums, ja vien šāda īstenošana nav diskriminējoša (spriedumi, 2011. gada 8. decembris, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, EU:C:2011:813, 38. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2013. gada 21. novembris, X, C-302/12, EU:C:2013:756, 28. punkts) un, otrkārt, dalībvalstīm nav

pienākuma pielāgot savas nodokļu sistēmas citu dalībvalstu dažādajām nodokļu sistēmām, lai tostarp izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas (šajā ziņā skat. spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Block*, C-67/08, EU:C:2009:92, 31. punkts).

48 No tā izriet, ka ikgadējais KIU nodoklis nevar tikt uzskatīts par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

49 Līdz ar to uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs KIU nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī.

Par sesto jautājumu

50 Uzdodot savu sesto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 49. un 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta otrā daļa, ar kuru dalībvalsts ir paredzējusi saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU īpašu sodu, proti, tiesas noteiktu aizliegumu nākotnē piedāvāt pārdošanā šajā dalībvalstī sertifikātus, ja tie nav ievērojuši pienākumu veikt ikgadējo deklarēšanu, kas vajadzīga KIU nodokļa iekasēšanai, vai nav samaksājuši šo nodokli.

51 Beļģijas valdība apgalvo, ka arī šis jautājums ir nepieņemams. Tā uzskata, ka, tā kā pamatlietas priekšmets ir nevis Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta otrajā daļā paredzētais sods, bet gan tā ikgadējā KIU nodokļa atmaksa, ko *NN (L)* ir samaksājusi par 2006. finanšu gadu, minētajam jautājumam nav nekādas saistības ar minētās lietas priekšmetu un soda piemērošana šai sabiedrībai nākotnē ir hipotētiska.

52 Tomēr no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka *NN (L)* pamatlietā apstrīd tai piemērotā nodokļa tiesiskumu, tostarp apgalvojot, ka Mantojuma nodokļa kodeksa noteikumi, kas reglamentē ikgadējo KIU nodokli, ieskaitot noteikumus par sodiem, nav saderīgi ar Savienības tiesībām. Tādējādi iesniedzējtiesas uzdotais jautājums nav acīmredzami nesaistīts ar pamatlietas priekšmetu. Attiecībā uz soda hipotētisko raksturu nevar tikt prasīts, lai kāda no pusēm pārkāptu valsts tiesības, ar mērķi panākt, ka tai tiek piemērots sods, lai varētu valsts tiesā atsaukties uz Savienības tiesību pārkāpumu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, 64. punkts). Līdz ar to sestais jautājums ir pieņemams.

53 Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta otrajā daļā paredzētais sods, ciktāl tas ietver aizliegumu saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU piedāvāt pārdošanā sertifikātus Beļģijā, ir jāizvērtē, kā savu secinājumu 65. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, ņemot vērā noteikumus attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību.

54 Saistībā ar šo sodu Beļģijas valdība savos rakstveida apsvērumos, kā arī tiesas sēdē Tiesā ir norādījusi, ka ar šo sodu ir pārņemts Mantojuma nodokļa kodeksa 133. *ter* pantā paredzētais sods, uz kuru ir ietverta atsauce minētā kodeksa 161. panta pirmajā daļā un kurš ir piemērojams gan saskaņā ar Beļģijas, gan saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU.

55 Tomēr pretēji šīs valdības apgalvotajam Mantojuma nodokļa kodeksa 133. *ter* pantā paredzēto sodu un šī paša kodeksa 162. panta otrajā daļā paredzēto sodu nevar uzskatīt par līdzvērtīgiem, lai arī pirmais no šiem sodiem var nozīmēt KIU, kura juridiskā adrese ir Beļģijā, slēgšanu, bet otrais neliedz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU veikt savu darbību citviet. Vispirms, kā tiesas sēdē Tiesā ir precizējusi Beļģijas valdība, šie sodi neietver sodu par vieniem un tiem pašiem faktiskajiem apstākļiem. Pirmais no šiem sodiem atšķirībā no otrā arī var tikt piemērots tikai pēc tam, kad noteiktas personas ir tikušas notiesātas par Mantojuma nodokļa kodeksa pārkāpumiem, savukārt otrais sods var tikt

piemērots saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kuri nav veikuši ikgadējo deklarēšanu vai nav samaksājuši šo nodokli. Visbeidzot, otrais no šiem sodiem, kas neizslēdz pirmā soda piemērošanu, nav ierobežots laikā atšķirībā no pirmā soda.

56 Līdz ar to Beļģijas tiesību aktā paredzētā sodu sistēma šķiet esam stingrāka attiecībā pret KIU, kas dibināti saskaņā ar ārvalsts tiesībām, nekā pret tiem KIU, kas dibināti saskaņā ar Beļģijas tiesībām un nav izpildījuši tādus pašus tiesiskos pienākumus. Šāda atšķirīga attieksme, kuras pamatā ir reģistrācijas vieta, var atturēt saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātos KIU tirgot sertifikātus Beļģijā. Tādējādi tas ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums.

57 Lai pamatotu šo atšķirīgo attieksmi, Beļģijas valdība norāda, ka aizliegumu veikt profesionālo darbību vai lēmumu slēgt uzņēmumu, kurā ir nodarbināts atbilstoši Mantojuma nodokļa kodeksa 133. *ter* pantam un 162. panta pirmajai daļai notiesātais darbinieks vai vadītājs, ir sarežģīti piemērot tiem saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kuri piedāvā pārdošanā savus sertifikātus, izmantojot finanšu starpnieku Beļģijā, jo tie nav šīs valsts rezidenti, un ka citus sodus, piemēram, finansiālas sankcijas ārvalstīs, arī esot sarežģīti piemērot.

58 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums ir pieļaujams vienīgi tad, ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi. Turklāt šādos gadījumos ir nepieciešams nodrošināt, lai šāda ierobežojuma piemērošana būtu atbilstoša noteiktā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu to, kas vajadzīgs, lai šo mērķi sasniegtu (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Tiesa jau ir nospriedusi, ka vajadzība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti var būt primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var pamatot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu (spriedumi, 2012. gada 18. oktobris, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts, kā arī 2014. gada 19. jūnijs, *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries Tábor*, C-53/13 un C-80/13, EU:C:2014:2011, 46. punkts). Tā ir arī atgādinājusi, ka sodu, tostarp kriminālsodu, piemērošana var tikt uzskatīta par vajadzīgu, lai nodrošinātu efektīvu valsts tiesiskā regulējuma ievērošanu, tomēr ar nosacījumu, ka piemērotā soda veids un apmērs katrā atsevišķā gadījumā ir samērīgs ar pārkāpuma, par kuru to uzliek, smagumu (spriedums, 2014. gada 3. decembris, *De Clercq* u.c., C-315/13, EU:C:2014:2408, 73. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Šajā gadījumā iespēja piemērot sodu tiem saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU, kas nav ievērojuši deklarēšanas un samaksas pienākumu, šķiet pamatota ar vajadzību nodrošināt ikgadējā KIU nodokļa iekasēšanu un atbilstoša šī mērķa sasniegšanai.

61 Tomēr, lai arī šis sods ir jāizvērtē tiesai, tāds sods, kas ietver aizliegumu šiem KIU nākotnē piedāvāt pārdošanā sertifikātus Beļģijā, kā Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta otrajā daļā paredzētais sods pārsniedz to, kas ir vajadzīgs minētā mērķa sasniegšanai, ciktāl šajā noteikumā nav ierobežots šāda aizlieguma ilgums un nav paredzēta iespēja to modulēt vai piemērot citus, mazāk ierobežojošus sodus, ņemot vērā izdarītā pārkāpuma smagumu.

62 Līdz ar to uz sesto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā Mantojuma nodokļa kodeksa 162. panta otrā daļa, ar kuru dalībvalsts ir paredzējusi saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem KIU īpašu sodu, proti, tiesas noteiktu aizliegumu nākotnē piedāvāt pārdošanā šajā dalībvalstī sertifikātus, ja tie nav ievērojuši pienākumu veikt ikgadējo deklarēšanu, kas vajadzīga KIU nodokļa iekasēšanai, vai nav samaksājuši šo nodokli.

Par tiesāšanās izdevumiem

63 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK, 2., 4., 10. un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī;**

2) **Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīva 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU), attiecīgā gadījumā lasot to kopā ar EKL 10. pantu un 293. panta otro ievilkumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī, ar nosacījumu, ka šis tiesību akts tiek piemērots nediskriminējoši;**

3) **EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktu, kurā ir ieviests tāds ikgadējs kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nodoklis kā pamatlietā un kurā šis nodoklis ir attiecināts uz saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas piedāvā pārdošanā sertifikātus šajā dalībvalstī;**

4) **EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā Mantojuma nodokļa kodeksa, kurā grozījumi izdarīti ar 2003. gada 22. decembra programmlikumu, 162. panta otrā daļa, ar kuru dalībvalsts ir paredzējusi saskaņā ar ārvalsts tiesībām dibinātajiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem īpašu sodu, proti, tiesas noteiktu aizliegumu nākotnē piedāvāt pārdošanā šajā dalībvalstī sertifikātus, ja tie nav ievērojuši pienākumu veikt ikgadējo deklarēšanu, kas vajadzīga kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nodokļa iekasēšanai, vai nav samaksājuši šo nodokli.**

[Paraksti]