Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 21ης Ιανουαρίου 2016[1]

Υπόθεση C-48/15

État belge
κατά
NN (L) International, πρώην ING International SA, διαδόχου της ING Dynamic SA
[αίτηση του cour d'appel de Bruxelles (Βέλγιο)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Ετήσιος φόρος επί των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων (ΟΣΕ) — Συνδετικό στοιχείο για φορολογικούς σκοπούς — Καθαρά ποσά προεγγεγραμμένων μεριδίων μέσω ενδιάμεσων χρηματοπιστωτικών οργανισμών της ημεδαπής — Συγκρισιμότητα αλλοδαπών και βελγικών ΟΣΕ — Ειδική κύρωση επιβλητέα σε αλλοδαπούς ΟΣΕ»

I – **Εισαγωγή**

1. Από το 1993, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων (στο εξής: ΟΣΕ) πλήττονται στο Βέλγιο με ετήσιο φόρο επί της καθαρής αξίας της περιουσίας τους (στο εξής: ετήσιος φόρος). Κατά τον χρόνο θεσπίσεώς του, μόνο οι βελγικοί ΟΣΕ υπέκειντο στον ετήσιο φόρο. Ωστόσο, το 2003 οι βελγικές αρχές τροποποίησαν το κριτήριο επιβολής του φόρου αυτού. Πέρα από τους βελγικούς ΟΣΕ, υπήγαγαν στον ετήσιο φόρο επίσης τους αλλοδαπούς ΟΣΕ που διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο. Για αμφότερες τις κατηγορίες ΟΣΕ, ο ετήσιος φόρος οφείλεται επί του συνόλου, στις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους, των «επενδυμένων» στο Βέλγιο καθαρών ποσών. Πέρα από την τροποποίηση του κριτηρίου επιβολής φόρου το 2003, οι βελγικές αρχές προέβλεψαν επίσης μια νέα ειδική κύρωση για τους αλλοδαπούς ΟΣΕ που δεν καταβάλλουν ποσά που οφείλονται ως ετήσιος φόρος.

2. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της NN (L) International, ενός ΟΣΕ λουξεμβουργιανού δικαίου, και του État belge (Βελγικού Δημοσίου). Η διαφορά αυτή αφορά άρνηση των βελγικών φορολογικών αρχών να επιστρέψουν τον ετήσιο φόρο που η NN (L) International κατέβαλε για το έτος 2005. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν η εφαρμογή ετήσιου φόρου σε αλλοδαπούς ΟΣΕ και η επιβολή ειδικής κυρώσεως σε αλλοδαπούς ΟΣΕ που δεν τήρησαν την εν λόγω φορολογική υποχρέωση αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης. Τα τεθέντα ερωτήματα αφορούν ειδικότερα την ερμηνεία της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ[2], της

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20). Η οδηγία αυτή καταργήθηκε από την οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 46, σ. 11). Ωστόσο, για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως, η οδηγία 69/335 εξακολουθεί να έχει εφαρμογή ratione temporis.

οδηγίας 85/611/ΕΟΚ[3], της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Τα ερωτήματα αυτά δίνουν άλλη μια φορά στο Δικαστήριο την ευκαιρία να εξετάσει τις εντάσεις που υπάρχουν μεταξύ της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών και των υποχρεώσεων των κρατών μελών να σέβονται τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυώνται οι Συνθήκες.

II – **Νομικό πλαίσιο**

Α – *Το δίκαιο της Ένωσης*

1. Οδηγία 69/335 του Συμβουλίου

3. Ο σκοπός της οδηγίας 69/335 είναι η εξάλειψη εμποδίων για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, με την εναρμόνιση των εμμέσων φόρων που πλήττουν τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων στα κράτη μέλη. Κατά το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη εισπράττουν εναρμονισμένο φόρο εισφοράς επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες. Το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 απαριθμεί, αφενός, τις πράξεις που υπόκεινται και, αφετέρου, τις πράξεις που δύνανται να υπαχθούν στον φόρο εισφοράς.

4. Με την τελευταία αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία 69/335 προβλέπει επίσης την κατάργηση των άλλων έμμεσων φόρων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς. Οι φόροι αυτοί απαριθμούνται στο άρθρο 10 της οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι, πλην του φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν κανένα φόρο: «α) για τις πράξεις, οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4, β) για τις εισφορές, δάνεια ή παροχές, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων των αναφερομένων στο άρθρο 4 και γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, και στην οποία μία εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής».

5. Κατά το άρθρο 11 της οδηγίας 69/335, τα κράτη μέλη δεν υποβάλλουν σε οποιονδήποτε φόρο: «α) την δημιουργία, έκδοση, εισαγωγή στο χρηματιστήριο ή θέση σε κυκλοφορία ή διαπραγμάτευση μετοχών, μεριδίων ή άλλων τίτλων ιδίας φύσεως, καθώς και τα πιστοποιητικά, τα παραστατικά των τίτλων αυτών, όποιος και αν είναι ο εκδότης τους, β) τα δάνεια, συμπεριλαμβανομένων των παγίων δανείων, τα οποία συνάπτονται υπό μορφή εκδόσεως ομολογιών ή άλλων διαπραγματευσίμων τίτλων, όποιος και αν είναι ο εκδότης τους και όλες τις σχετικές διατυπώσεις, όπως την δημιουργία, έκδοση, εισαγωγή στο χρηματιστήριο, κυκλοφορία ή διαπραγμάτευση αυτών των ομολογιών ή άλλων διαπραγματευσίμων τίτλων».

2. Οδηγία 85/611 του Συμβουλίου

6. Ο σκοπός της οδηγίας 85/611 είναι, σύμφωνα με τη δεύτερη αιτιολογική της σκέψη, ο συντονισμός των εθνικών νομοθεσιών που διέπουν τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων προκειμένου να γίνει σε επίπεδο της Ένωσης προσέγγιση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των οργανισμών αυτών, διασφαλιζομένης πιο αποτελεσματικής και πιο ομοιόμορφης προστασίας των μεριδιούχων. Όπως

3 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1985, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) (ΕΕ L 375, σ. 3). Η οδηγία αυτή, η οποία τροποποιήθηκε κατ' επανάληψη, αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2009/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2009, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) (ΕΕ L 302, σ. 32), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/91/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014 (ΕΕ L 257, σ. 186). Πάλι, για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως, εφαρμοστέα κατά τον κρίσιμο χρόνο ήταν η οδηγία 85/611.

εκτίθεται στην τέταρτη αιτιολογική σκέψη, η οδηγία θεσπίζει στοιχειώδεις κοινούς κανόνες όσον αφορά την άδεια λειτουργίας, τον έλεγχο, τη δομή και τη δραστηριότητα των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (στο εξής: ΟΣΕΚΑ) στα κράτη μέλη, και τις πληροφορίες που αυτοί οφείλουν να δημοσιεύουν.

7. Το άρθρο 44, παράγραφος 1, της οδηγίας 85/611 ορίζει ότι «ο ΟΣΕΚΑ ο οποίος διαθέτει τα μερίδιά του σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να τηρεί τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις οι οποίες ισχύουν σε αυτό το κράτος και δεν εμπίπτουν στον τομέα που ρυθμίζεται από την παρούσα οδηγία». Επιπλέον, κατά το άρθρο 44, παράγραφος 3, της οδηγίας, τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 44, παράγραφος 1, χωρίς δυσμενείς διακρίσεις.

Β – *Βελγικό δίκαιο*

8. Ο ετήσιος φόρος που επιβλήθηκε στους ΟΣΕ θεσπίστηκε με παρεμβολή στον βελγικό κώδικα φόρου κληρονομίας η οποία έγινε με τον νόμο της 22ας Ιουλίου 1993 περί φορολογικών και χρηματοοικονομικών διατάξεων[4]. Στη συνέχεια, ο προγραμματικός νόμος της 22ας Δεκεμβρίου 2003[5], ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2004, τροποποίησε τον ετήσιο φόρο επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής του. Βάσει της τροποποιήσεως αυτής, οι αλλοδαποί ΟΣΕ που διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο υπόκεινται και αυτοί στον ετήσιο φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 161, παράγραφος 3, του κώδικα φόρου κληρονομίας, υπό τη μορφή η οποία έχει εφαρμογή επί των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

9. Σχετικά με τη φορολογητέα βάση, το άρθρο 161α του κώδικα φόρου κληρονομίας ορίζει: «1. Όσον αφορά τους οργανισμούς επενδύσεων του άρθρου 161, 1° και 2° [δηλαδή τους βελγικούς ΟΣΕ], ο φόρος οφείλεται επί του συνόλου, στις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους, των επενδυμένων στο Βέλγιο καθαρών ποσών. […] 2. Όσον αφορά τους οργανισμούς επενδύσεων του άρθρου 161, 3° [δηλαδή τους αλλοδαπούς ΟΣΕ], ο φόρος επιβάλλεται επί του συνόλου, στις 31 Δεκεμβρίου του προηγουμένου έτους, των επενδυμένων στο Βέλγιο καθαρών ποσών, από της εγγραφής των οργανισμών αυτών στην τραπεζική, οικονομική και ασφαλιστική επιτροπή».

10. Κατά την απόφαση περί παραπομπής, το 2006 ο συντελεστής του ετήσιου φόρου ανερχόταν στο 0,07 % της φορολογητέας βάσεως.

11. Το άρθρο 162 του κώδικα φόρου κληρονομίας επεκτείνει στον φόρο που εισήχθη με το άρθρο 161 το πεδίο εφαρμογής των κυρώσεων που προβλέπονται στο πρώτο βιβλίο του κώδικα αυτού. Ειδικότερα, το άρθρο 162, παράγραφος 2, του κώδικα, υπό τη μορφή η οποία είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προβλέπει μια ειδική κύρωση για τους αλλοδαπούς ΟΣΕ: με δικαστική απόφαση δύναται να τους απαγορευθεί να διαθέτουν, στο μέλλον, τα μερίδιά τους στο Βέλγιο.

III – **Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα**

12. Η NN (L) International (στο εξής: εφεσίβλητη) είναι εταιρία επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου[6], με έδρα στο Λουξεμβούργο. Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής του cour d'appel de Bruxelles (Εφετείου Βρυξελλών), η εφεσίβλητη υπέβαλε δεόντως την ετήσια φορολογική της δήλωση σχετικά με τα καθαρά ποσά που επενδύθηκαν στο Βέλγιο το 2005. Επίσης, η εφεσίβλητη κατέβαλε τον φόρο αυτόν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

4 — Νόμος περί φορολογικών και χρηματοοικονομικών διατάξεων (*Moniteur belge* της 26ης Ιουλίου 1993, σ. 17350).

5 — Προγραμματικός νόμος (*Moniteur belge* της 31ης Δεκεμβρίου 2003, σ. 62160).

6 — Εν γένει αναφέρεται ως SICAV (société d'investissement à capital variable).

13. Στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας δίκης, η εφεσίβλητη αμφισβήτησε τη νομιμότητα του ετήσιου φόρου και ζήτησε επιστροφή του φόρου αυτού ο οποίος ανερχόταν στο ποσό των 185 739,34 ευρώ. Η εφεσίβλητη προέβαλε ότι ο ετήσιος φόρος συνιστά παράβαση της οδηγίας 69/335 και της οδηγίας 85/611, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Επικουρικά, η εφεσίβλητη υποστήριξε ότι ο ετήσιος φόρος αντιβαίνει προς το άρθρο 22 της Συμβάσεως που υπογράφτηκε στις 17 Σεπτεμβρίου 1970 από το Βέλγιο και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη ρύθμιση ορισμένων άλλων ζητημάτων σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας (στο εξής: Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας). Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δέχθηκε το επικουρικό αίτημα. Έκρινε ότι ο ετήσιος φόρος συνιστά παράβαση του άρθρου 22 της Συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, θεωρώντας ότι πρόκειται για φόρο περιουσίας. Κατά συνέπεια, συνήγαγε ότι η NN (L) International δεν όφειλε ετήσιο φόρο. Πάντως, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε ως αβάσιμο τον κύριο λόγο με τον οποίο προβαλλόταν παράβαση της οδηγίας 69/335. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν αποφάνθηκε επί των άλλων λόγων με τους οποίους προβαλλόταν παράβαση της Συνθήκης και της οδηγίας 85/611.

14. Η βελγική φορολογική αρχή άσκησε έφεση κατά της πρωτόδικης αποφάσεως. Υποστήριξε ότι ο επίμαχος φόρος δεν καλύπτεται από τη Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και ότι τα άρθρα 160 επ. του κώδικα φόρου κληρονομίας είναι συμβατά με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Η NN (L) International ζήτησε την επικύρωση της πρωτόδικης αποφάσεως και άσκησε αντέφεση, κατά το μέρος που το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε τον λόγο με τον οποίο προβαλλόταν παράβαση της οδηγίας 69/335 και δεν αποφάνθηκε επί των λόγων με τους οποίους προβαλλόταν παράβαση των άλλων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.

15. Υπό τις συνθήκες αυτές, το cour d'appel de Bruxelles αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«(1) Αντιτίθεται η οδηγία 69/335, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, και ειδικότερα τα άρθρα της 2, 4, 10 και 11, στην εφαρμογή εθνικών διατάξεων όπως αυτές των άρθρων 161 και 162 του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας, όπως τροποποιήθηκαν με τον προγραμματικό νόμο της 22ας Δεκεμβρίου 2003 περί του φόρου επί των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων, κατά το μέρος που ο εν λόγω φόρος πλήττει ετησίως τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που έχουν συσταθεί με τη μορφή κεφαλαιουχικής εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος και διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο, επί του συνολικού ποσού των προεγγεγραμμένων στο Βέλγιο μεριδίων τους αφαιρουμένου του ποσού επαναγορών ή των επιστροφών αυτών των προεγγραφών, με τη συνέπεια ότι τα ποσά που συλλέγονται στο Βέλγιο από αυτούς τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων υπόκεινται στον εν λόγω φόρο καθόσον μένουν στη διάθεση των εν λόγω οργανισμών;

(2) Αντιτίθενται τα άρθρα 49 έως 55 και 56 έως 66 της Συνθήκης ΕΚ, ενδεχομένως ερμηνευόμενα σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 293, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ, στη μονομερή τροποποίηση από ένα κράτος μέλος του κριτηρίου επιβολής φόρου όπως αυτός που προβλέπεται από τα άρθρα 161 επ. του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας, τροποποίηση που έγκειται στην αντικατάσταση του κριτηρίου προσωπικού συνδέσμου που θεμελιώνεται στην κατοικία του φορολογουμένου και κατοχυρώνεται από το διεθνές φορολογικό δίκαιο με ένα υποτιθέμενο κριτήριο πραγματικού συνδέσμου που δεν κατοχυρώνεται από το διεθνές φορολογικό δίκαιο, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι για να στηρίξει τη φορολογική κυριαρχία του το κράτος μέλος υιοθετεί μια ειδική κύρωση όπως αυτή που προβλέπεται από το άρθρο 162, παράγραφος 3, του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας έναντι μόνον των αλλοδαπών επιχειρηματιών;

(3) Αντιτίθενται τα άρθρα 49 και 56 της Συνθήκης ΕΚ, ενδεχομένως ερμηνευόμενα σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 293, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ, σε φόρο όπως αυτός που περιγράφεται ανωτέρω, ο οποίος, κατά το μέτρο που δεν λαμβάνει υπόψη τα φορολογικά βάρη

που ήδη επιβάλλονται, στο κράτος μέλος προελεύσεώς τους, στους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που έχουν συσταθεί σε άλλο κράτος μέλος, αποτελεί πρόσθετη χρηματική επιβάρυνση ικανή να παρακωλύσει τη διάθεση των μεριδίων τους στο Βέλγιο;

(4) Αντιτίθεται η οδηγία 85/611 για το συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων, σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, ερμηνευόμενη ενδεχομένως σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 293, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ, σε φόρο όπως αυτός που περιγράφεται ανωτέρω, κατά το μέτρο που ο εν λόγω φόρος αντιστρατεύεται τον κύριο σκοπό της οδηγίας, ο οποίος συνίσταται στη διευκόλυνση της διαθέσεως των μεριδίων των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση;

(5) Αντιτίθενται τα άρθρα 49 και 56 της Συνθήκης ΕΚ στις διοικητικές δαπάνες που συνεπάγεται η είσπραξη φόρου, όπως αυτός που περιγράφεται ανωτέρω, για τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που έχουν συσταθεί σε άλλο κράτος μέλος και διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο;

(6) Αντιτίθενται τα άρθρα 49 και 56 της Συνθήκης ΕΚ στην εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως όπως αυτή του άρθρου 162, παράγραφος 2, του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας, κατά το μέρος που αυτή η ρύθμιση επισύρει την επιβολή ειδικής κυρώσεως στους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που έχουν συσταθεί σε άλλο κράτος μέλος και διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο, δηλαδή τη δικαστική απαγόρευση να διαθέτουν μελλοντικώς τα μερίδιά τους στο Βέλγιο σε περίπτωση παραλείψεως αποστολής της δηλώσεώς τους στις 31 Μαρτίου κάθε έτους ή σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου που περιγράφεται ανωτέρω;»

16. Γραπτές παρατηρήσεις υποβλήθηκαν από την NN (L) International, τη Βελγική Κυβέρνηση και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Όσοι έλαβαν μέρος στην έγγραφη διαδικασία υπέβαλαν προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 28ης Οκτωβρίου 2015.

IV – **Νομική εκτίμηση**

A – *Το παραδεκτό των προδικαστικών ερωτημάτων*

17. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το τέταρτο, το πέμπτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτα. Όσον αφορά το τέταρτο ερώτημα, η κυβέρνηση αυτή διατείνεται ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν παραθέτει κανέναν ειδικό λόγο για τον οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι ο ετήσιος φόρος αντίκειται στην οδηγία 85/611. Όσον αφορά το πέμπτο ερώτημα, η Βελγική Κυβέρνηση εκθέτει ότι το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρει καμία διάταξη εθνικού δικαίου που επιβάλλει διοικητικές δαπάνες και επιπλέον δεν παρέχει καμία πληροφορία σχετικά με τη διάκριση που εντεύθεν θα προέκυπτε εις βάρος των αλλοδαπών ΟΣΕ. Το επιχείρημα αυτό προβλήθηκε επίσης από την Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, μολονότι τυπικά δεν αμφισβητήθηκε το παραδεκτό του ερωτήματος. Επιπλέον, η Βελγική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το πέμπτο ερώτημα δεν ασκεί επιρροή για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης. Τέλος, η Βελγική Κυβέρνηση προβάλλει ότι το έκτο ερώτημα είναι απαράδεκτο επειδή το άρθρο 162, παράγραφος 2, του κώδικα φόρου κληρονομίας, δεν εμπίπτει στο πεδίο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Δεν έχει σχέση με τον σκοπό της κύριας δίκης. Επιπλέον, η στο μέλλον επιβολή κυρώσεως στην NN (L) International είναι αμιγώς υποθετική.

18. Κατά πάγια νομολογία[7], τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που τίθενται από εθνικά δικαστήρια θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο δύναται να αρνηθεί να αποφανθεί επί ερωτήματος που τέθηκε από εθνικό δικαστήριο μόνο όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδόλως σχετίζεται με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του τέθηκαν.

19. Κατ' εφαρμογήν αυτών των κριτηρίων στην παρούσα υπόθεση, θεωρώ ότι οι ενστάσεις απαραδέκτου σχετικά με το τέταρτο και το έκτο ερώτημα πρέπει να απορριφθούν. Συμφωνώ όμως με τη Βελγική Κυβέρνηση ότι το πέμπτο ερώτημα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

20. Είναι αλήθεια ότι το τέταρτο ερώτημα, όπως διατυπώνεται από το αιτούν δικαστήριο, δεν προσδιορίζει μια ειδική διάταξη της οδηγίας 85/611 της οποίας ζητείται η ερμηνεία. Αναφέρεται απλώς στην οδηγία και στους σκοπούς της. Πάντως, κατά πάγια νομολογία[8], όταν ερωτήματα δεν έχουν διατυπωθεί με σαφήνεια, στο Δικαστήριο απόκειται να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που παρέσχε το εθνικό δικαστήριο και από τη δικογραφία της κύριας δίκης τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς. Στην παρούσα υπόθεση, το γεγονός ότι το ερώτημα περιέχει μόνο μια γενική αναφορά στην οδηγία 85/611 δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να του δώσουν τη δυνατότητα να αποφανθεί στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί.

21. Όσον αφορά το έκτο ερώτημα, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι το ερώτημα αυτό δεν έχει σχέση με τους σκοπούς της κύριας δίκης. Η NN (L) International αμφισβητεί στην κύρια δίκη τη νομιμότητα των άρθρων 160 επ. του κώδικα φόρου κληρονομίας, δηλαδή των άρθρων που συνιστούν το καθεστώς που διέπει τον ετήσιο φόρο σύμφωνα με το βελγικό δίκαιο. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο καλείται να αποφανθεί σε δίκη που αφορά τη νομιμότητα του καθεστώτος του ετήσιου φόρου, περιλαμβανομένων των ειδικών κυρώσεων που, σύμφωνα με το άρθρο 162, παράγραφος 2, του κώδικα φόρου κληρονομίας, είναι επιβλητέες σε ΟΣΕ που είναι κάτοικοι αλλοδαπής. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το εν λόγω ερώτημα είναι υποθετικής φύσεως ή ότι στερείται σημασίας για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης.

22. Επιπλέον, το γεγονός ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν επιβλήθηκαν κυρώσεις που προβλέπονταν από εθνική νομοθεσία δεν εμπόδισε στο παρελθόν το Δικαστήριο να δώσει απάντηση σε προδικαστικό ερώτημα[9]. Το Δικαστήριο έχει συχνά βρεθεί αντιμέτωπο με ερωτήματα που περιείχαν στοιχεία αναφερόμενα σε αβέβαια γεγονότα ή ενδεχόμενες καταστάσεις και παρά ταύτα έχει κηρύξει τα ερωτήματα αυτά παραδεκτά στο μέτρο που ήσαν σχετικά με τους σκοπούς της κύριας δίκης[10]. Μιλώντας μεταφορικά, αν ο πυρήνας της διαφοράς είναι ένας πραγματικός κύβος, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να έχει δικαίωμα να ρωτήσει το Δικαστήριο ως προς τις ακμές του κύβου αυτού. Πολλώ δε μάλλον, αν αυτές οι ακμές είναι αιχμηρές, όπως στην περίπτωση των κυρώσεων.

23. Για τους λόγους αυτούς, οι αντιρρήσεις της Βελγικής Κυβερνήσεως σχετικά με το παραδεκτό του τετάρτου και του έκτου ερωτήματος πρέπει να απορριφθούν.

7 — Βλ., ως πλέον πρόσφατη, απόφαση Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

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

9 — Βλ. απόφαση P και S (C-579/13, EU:C:2015:369). Ο γενικός εισαγγελέας M. Szpunar ανέφερε στις προτάσεις του επί της υποθέσεως αυτής ότι ούτε από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ούτε από τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τα μέρη προκύπτει ότι είχε επιβληθεί πρόστιμο στις εφεσείουσες (C-579/13, EU:C:2015:39, σημείο 99).

10 — Βλ., μεταξύ άλλων και κατ' αναλογίαν, αποφάσεις X και Y (C-200/98, EU:C:1999:566, σκέψεις 21 και 22)· Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, σκέψη 65) και Gauweiler κ.λπ. (C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψεις 28 και 29).

24. Το πέμπτο ερώτημα αφορά μια διαφορετική κατάσταση. Κατά πάγια νομολογία [11], και επίσης κατά το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, η ανάγκη να δοθεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που να είναι χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή απαιτεί να ορίσει αυτός το πραγματικό και νομικό πλαίσιο των ερωτημάτων που θέτει ή, τουλάχιστον, να εξηγήσει τις πραγματικές περιστάσεις στις οποίες στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής πρέπει να παρέχουν τη δυνατότητα στο μεν Δικαστήριο να δώσει χρήσιμες απαντήσεις, στις δε κυβερνήσεις των κρατών μελών και στα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης [12].

25. Στην παρούσα υπόθεση, στην απόφαση περί παραπομπής δεν υπάρχει τίποτα που θα παρείχε στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να προσδιορίσει επακριβώς τα «διοικητικά βάρη» που το εθνικό δικαστήριο αναφέρει με το πέμπτο ερώτημα. Η ίδια αβεβαιότητα αντικατοπτρίζεται στις παρατηρήσεις των μερών: η Βελγική Κυβέρνηση δέχεται ότι η έννοια των «διοικητικών βαρών» αναφέρεται στην υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως στις αρμόδιες αρχές. Την παραδοχή αυτή συμμερίζεται η Επιτροπή. Από την άλλη πλευρά, η NN (L) International, η οποία με τις γραπτές παρατηρήσεις της δεν εκφέρει γνώμη σχετικά με το ζήτημα αυτό, ανέφερε διά βραχέων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι ως «διοικητικά βάρη» νοούνται τα εσωτερικά έξοδα για τη συλλογή των κρίσιμων πληροφοριών ως προς την ταυτότητα και τον τόπο κατοικίας των μεριδιούχων.

26. Εν κατακλείδι, το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του ούτε τα πραγματικά ούτε τα νομικά στοιχεία για να αξιολογήσει τα «διοικητικά βάρη». Οι διάδικοι δεν εξέτασαν δεόντως το ζήτημα αυτό. Για τους λόγους αυτούς, θεωρώ ότι το πέμπτο ερώτημα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Β – *Εκτίμηση των προδικαστικών ερωτημάτων*

27. Ευθύς εξαρχής πρέπει να τονιστεί ότι το cour d'appel de Bruxelles έθεσε τα έξι ερωτήματα στο Δικαστήριο πριν αποφανθεί επί του νομικού χαρακτηρισμού του φόρου για τους σκοπούς εφαρμογής της Συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Επομένως, δεν ζητείται να δώσει το Δικαστήριο ερμηνεία ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό του ετήσιου φόρου. Η ανάλυση που πραγματοποιείται στις παρούσες προτάσεις προκειμένου να καθοριστεί η συμβατότητα του φόρου με τις σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν προδικάζει την απόφαση περί της φύσεως του φόρου για τους σκοπούς εφαρμογής της Συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Αυτό είναι έργο του εθνικού δικαστηρίου.

28. Η επί της ουσίας εκτίμηση των προδικαστικών ερωτημάτων θα γίνει ως εξής: πρώτον, θα εξετάσω τη συμβατότητα του ετήσιου φόρου με το παράγωγο δίκαιο της Ένωσης (πρώτο και τέταρτο ερώτημα). Δεύτερον, θα αναλύσω τον ετήσιο φόρο σε σχέση με τη συμβατότητά του με το πρωτογενές δίκαιο, δηλαδή τις θεμελιώδεις ελευθερίες που βασίζονται στη Συνθήκη (δεύτερο και τρίτο ερώτημα). Τρίτον, θα εξετάσω τις ειδικές κυρώσεις που επιβάλλονται μόνο σε αλλοδαπούς ΟΣΕ και τη συμβατότητά τους με το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης (έκτο ερώτημα).

1. Πρώτο ερώτημα: οδηγία 69/335

29. Το cour d'appel de Bruxelles ερωτά με το πρώτο ερώτημα αν τα άρθρα 2, 4, 10 και 11 της οδηγίας 69/335 αντιτίθενται σε φόρο επί αλλοδαπών ΟΣΕ, όπως ο βελγικός ετήσιος φόρος. Όλοι όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο συγκλίνουν υπέρ της αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα επειδή η οδηγία 69/335 δεν έχει εφαρμογή επί του ετήσιου φόρου.

30. Συμφωνώ.

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, διάταξη Mlamali (C-257/13, EU:C:2013:763, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31. Ο σκοπός της οδηγίας 69/335 είναι να καταργηθούν έμμεσοι φόροι, πλην του φόρου εισφοράς, οι οποίοι έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο αυτόν, δηλαδή εκείνοι που πλήττουν τις πράξεις οι οποίες εμπίπτουν στην οδηγία αυτή [13].

32. Στην παρούσα υπόθεση, η βάση του ετήσιου φόρου συνίσταται στα καθαρά ποσά που ήσαν επενδυμένα στο Βέλγιο στις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους. Από το ιστορικό της θεσπίσεως των σχετικών διατάξεων το οποίο αναφέρουν οι γραπτές παρατηρήσεις της Βελγικής Κυβερνήσεως είναι προφανές ότι ως «επενδυμένα καθαρά ποσά» νοούνται τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία των ΟΣΕ, αφαιρουμένου του ποσού των επαναγορών. Η έννοια των ποσών που επενδύθηκαν «στο Βέλγιο» αφορά μεταβιβάσεις (προεγγραφές, πωλήσεις) που πραγματοποιήθηκαν στο Βέλγιο μέσω ενδιάμεσου χρηματοπιστωτικού οργανισμού [14]. Η Βελγική Κυβέρνηση παρατηρεί επίσης ότι η καθαρή αξία των ΟΣΕ επηρεάζεται από παράγοντες, όπως το ποσό των προεγγραφών, επιστροφών και χρεών, αλλαγές στην αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, έσοδα και δαπάνες.

33. Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι ο εν λόγω φόρος δεν συνδέεται με οποιοδήποτε είδος πράξεως που υπόκειται σε φόρο εισφοράς δυνάμει του άρθρου 4 της οδηγίας 69/335. Όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, όλες αυτές οι πράξεις χαρακτηρίζονται από τη μεταφορά κεφαλαίων ή περιουσιακών στοιχείων σε κεφαλαιουχική εταιρία εντός του κράτους μέλους φορολογήσεως ή οδηγούν στην πραγματική αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας [15]. Ωσαύτως, ο ετήσιος φόρος δεν εμπίπτει στο πεδίο της απαγορεύσεως που επιβάλλει το άρθρο 10 της οδηγίας, επειδή δεν αντιστοιχεί σε καμία από τις φορολογήσιμες πράξεις που απαριθμεί το άρθρο 4, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 10, στοιχείο α′ και β′, της οδηγίας. Ομοίως, ο ετήσιος φόρος δεν συνδέεται με την καταχώριση ή οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση μιας δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ′, της οδηγίας. Τέλος, ο ετήσιος φόρος δεν έχει σχέση με οποιαδήποτε από τις πράξεις που καλύπτονται από το άρθρο 11 της οδηγίας.

34. Επομένως, είναι σαφές ότι ο ετήσιος φόρος δεν εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335. Η οδηγία 69/335 δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Κατά συνέπεια, θα προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα αρνητική απάντηση: η οδηγία 69/335 του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, δεν αντιτίθεται στην επιβολή φόρου επί ΟΣΕ εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ.

2. Τέταρτο ερώτημα: οδηγία 85/611

35. Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η οδηγία 85/611 αντιτίθεται στην επιβολή φόρου, όπως ο ετήσιος φόρος, επειδή ο εν λόγω φόρος αντιστρατεύεται τον κύριο σκοπό της οδηγίας αυτής, ο οποίος συνίσταται στη διευκόλυνση της διαθέσεως των μεριδίων των ΟΣΕΚΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

36. Σχετικά με το ερώτημα αυτό, η NN (L) International διατείνεται ότι ο ετήσιος νόμος εμποδίζει την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας 85/611. Αντιθέτως, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η οδηγία 85/611 αφήνει άθικτη την εξουσία των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας. Ομοίως, η Επιτροπή προβάλλει ότι η οδηγία 85/611 δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη σχετικά με τη φορολογία και επομένως, δεν ασκεί καμία επιρροή στην παρούσα υπόθεση.

37. Συμμερίζομαι την άποψη που διατυπώθηκε από την Επιτροπή και τη Βελγική Κυβέρνηση.

13 — Απόφαση Optiver κ.λπ. (C-22/03, EU:C:2005:143, σκέψη 27).

14 — Βουλή των Αντιπροσώπων του Βελγίου, σχέδιο προγραμματικού νόμου, 2003-2004, 51-0473/001, σ. 157.

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

38. Η οδηγία 85/611 συντονίζει τις εθνικές νομοθεσίες που διέπουν τους ΟΣΕΚΑ. Σκοπός της είναι να διευκολύνει την ελεύθερη κυκλοφορία των μεριδίων των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων στην Ένωση. Ωστόσο, ο βαθμός συντονισμού που προβλέπεται από την οδηγία είναι περιορισμένος. Η οδηγία θέτει μόνο στοιχειώδεις κοινούς κανόνες σχετικά με την άδεια λειτουργίας, τον έλεγχο, τη δομή και τη δραστηριότητα των ΟΣΕΚΑ στα κράτη μέλη, καθώς και τις πληροφορίες που απαιτείται να δημοσιεύουν [16]. Ειδικότερα, η οδηγία 85/611 εκδόθηκε δυνάμει του άρθρου 57, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 53 ΣΛΕΕ). Το τελευταίο άρθρο δεν θίγει το ζήτημα της φορολογίας των ΟΣΕΚΑ από τα κράτη μέλη.

39. Πράγματι, το άρθρο 44 της οδηγίας 85/611 ορίζει ότι οι ΟΣΕΚΑ που διαθέτουν τα μερίδιά τους σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να τηρούν τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που ισχύουν σε αυτό το κράτος και δεν εμπίπτουν στον τομέα που ρυθμίζεται από την οδηγία αυτή. Επιπλέον, κατά το άρθρο 44, παράγραφος 3, της οδηγίας, οι διατάξεις αυτές πρέπει να εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη χωρίς δυσμενείς διακρίσεις.

40. Το άρθρο 44 της οδηγίας υπενθυμίζει τη θεμελιώδη και γενική απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας ή του τόπου συστάσεως. Δεν μπορεί όμως να θεωρηθεί ότι επεκτείνει το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 85/611.

41. Πρώτον, το άρθρο 44 πρέπει να εξετάζεται στο πλαίσιο του συνόλου της οδηγίας 85/611: μολονότι ο συντονισμός που καθιερώνει η εν λόγω οδηγία βασίζεται στις αρχές του ελέγχου από τη χώρα καταγωγής και της αμοιβαίας αναγνωρίσεως [17], το άρθρο 44, παράγραφος 1, αναγνωρίζει και διατηρεί τις εξουσίες των κρατών μελών υποδοχής στους τομείς που δεν καλύπτονται από την οδηγία. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 44 μπορεί να νοηθεί υπό την έννοια ότι επιβεβαιώνει τις εξουσίες του κράτους μέλους σε όλους τους τομείς που ρητώς δεν καλύπτονται από την οδηγία, περιλαμβανομένης της φορολογίας.

42. Δεύτερον, και πιο σημαντικό, παρά την ερμηνεία του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 44, παράγραφος 1, ο κανόνας της απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων που περιέχεται στο άρθρο 44, παράγραφος 4, της οδηγίας 85/611, τον οποίο επικαλείται η NN (L) International, μπορεί να θεωρηθεί ως αναδιατύπωση της αρχής της απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων η οποία ήδη προβλέπεται από τις Συνθήκες. Επομένως, η εκτίμηση του αν ο ετήσιος φόρος και η ειδική κύρωση επί των ΟΣΕ που είναι κάτοικοι αλλοδαπής ενέχουν δυσμενή διάκριση πρέπει, αντιθέτως, να γίνει στο πλαίσιο των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

43. Κατά συνέπεια, η οδηγία 85/611 ουδεμία επιρροή ασκεί εν προκειμένω. Η γενική και, εξ ορισμού, μάλλον αφηρημένη υποχρέωση ειλικρινούς συνεργασίας που προβλέπεται στο άρθρο 10 ΕΚ (αντικαταστάθηκε, στην ουσία, από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ) δεν μεταβάλλει το συμπέρασμα αυτό [18]. Ούτε το άρθρο 293 ΕΚ (που καταργήθηκε από τη Συνθήκη της Λισσαβώνας) επηρεάζει τη διαπίστωση αυτή. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο σκοπός της τελευταίας διατάξεως δεν είναι να θέσει έναν έχοντα άμεση εφαρμογή κανόνα δικαίου, αλλά περιορίζεται στη χάραξη του πλαισίου διαπραγματεύσεων που θα διεξάγουν μεταξύ τους τα κράτη μέλη εφόσον είναι αναγκαίο. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα κρίνει ότι, μολονότι η κατάργηση της διπλής φορολογίας περιλαμβάνεται στους σκοπούς της Συνθήκης, η διάταξη αυτή δεν μπορεί η ίδια να παράσχει στους ιδιώτες δικαιώματα ικανά να προβληθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων [19].

16 — Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 2, 3 και 4 της οδηγίας 85/611.

17 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Gruslin (C-88/13, EU:C:2014:79, σημείο 4).

18 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις Deutsche Grammophon Gesellschaft (C-78/70, EU:C:1971:59, σκέψη 5) και Riseria Geddo (C-2/73, EU:C:1973:89, σκέψη 4) και διάταξη Levy και Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, σκέψεις 26 και 28). Βλ. επίσης απόφαση 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψεις 30 επ.).

19 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 16) και διάταξη Levy και Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, σκέψη 27).

44. Επομένως, θα προτείνω να δοθεί στο τέταρτο ερώτημα η απάντηση ότι η οδηγία 85/611 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1985, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, δεν αντιτίθεται στην επιβολή φόρου, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ.

3. Δεύτερο και τρίτο ερώτημα: συμβατότητα του ετήσιου φόρου με τις θεμελιώδεις ελευθερίες

45. Με το δεύτερο και τρίτο ερώτημά του, ερωτήματα τα οποία θεωρώ σκόπιμο να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία να διευκρινιστεί αν οι εφαρμοστέες διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 293 ΕΚ, αντιτίθενται στην επιβολή του ετήσιου φόρου στους αλλοδαπούς ΟΣΕ. Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου απορρέουν, ιδίως, από το γεγονός ότι οι βελγικές αρχές αντικατέστησαν το κριτήριο επιβολής φόρου, το οποίο προηγουμένως στηριζόταν στην κατοικία του φορολογούμενου, με ένα κριτήριο «πραγματικού συνδέσμου». Επιπλέον, οι βελγικές αρχές εισήγαγαν ειδική κύρωση, επιβλητέα μόνο σε αλλοδαπούς επιχειρηματίες.

Η εφαρμοστέα ελευθερία

46. Το εθνικό δικαστήριο αναφέρει με τα ερωτήματά του τα άρθρα 49 έως 55 και 56 έως 60 ΕΚ (νυν, άρθρα 56 έως 62 και 63 έως 66 ΣΛΕΕ) δίχως να διευκρινίζει κατά ποιον τρόπο κάθε μία από τις διατάξεις αυτές έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Ωστόσο, όπως σημειώνει η Επιτροπή, είναι προφανές ότι οι σχετικές διατάξεις που είχαν εφαρμογή κατά τον κρίσιμο χρόνο είναι τα άρθρα 49, 56 και 58 ΕΚ (νυν άρθρα 56, 63 και 65 ΣΛΕΕ)

47. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, για να καθοριστεί σε ποια θεμελιώδη ελευθερία εμπίπτει η εθνική νομοθεσία, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο σκοπός της εν λόγω νομοθεσίας [20].

48. Η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία επιβάλλει ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ λαμβάνοντας ως φορολογητέα βάση το γινόμενο του πολλαπλασιασμού της καθαρής αξίας τους επί τον αριθμό των εγγεγραμμένων μεριδίων στο κράτος μέλος φορολογήσεως. Ως εκ τούτου, θα μπορούσε δυνητικά να θεωρηθεί ότι η επιβολή του ετήσιου φόρου εμποδίζει τόσο την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων όσο και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Πάντως, πρέπει να σημειωθεί ότι το Δικαστήριο θα εξετάσει το επίμαχο μέτρο υπό το πρίσμα μιας μόνο από τις δύο αυτές ελευθερίες, αν προκύψει ότι, η μία από αυτές είναι εντελώς δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη [21]. Προκειμένου να προβεί στην εκτίμηση αυτή, δεδομένου ότι η Συνθήκη ΕΚ δεν ορίζει την έννοια του όρου «κυκλοφορία των κεφαλαίων», το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο κατάλογος που περιέχεται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361 [22] δεν είναι εξαντλητικός και έχει ενδεικτικό χαρακτήρα, εφόσον απαριθμεί πράξεις οι οποίες μπορεί να συνιστούν κυκλοφορία κεφαλαίων [23]. Για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως, αξίζει να σημειωθεί ότι η από κατοίκους ημεδαπής απόκτηση μεριδίων, εισηγμένων ή μη στο χρηματιστήριο, αλλοδαπών επιχειρήσεων περιλαμβάνεται στις πράξεις κυκλοφορίας κεφαλαίων που παρατίθενται στο μέρος Α του κεφαλαίου IV του παραρτήματος αυτού, το οποίο ρητώς αφορά τις «[σ]υναλλαγές επί μεριδίων οργανισμών συλλογικών επενδύσεων» [24].

20 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 90) και Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψη 31).

21 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Dijkman και Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 33) και Fidium Finanz (C-452/04, EU:C:2006:631, σκέψη 34).

22 — Οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) (ΕΕ L 178, σ. 5).

23 — Απόφαση Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

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

49. Στην παρούσα υπόθεση, προκύπτει ότι ο ετήσιος φόρος συνδέεται με την από κατοίκους ημεδαπής απόκτηση μεριδίων οργανισμών συλλογικών επενδύσεων κατά την έννοια της ονοματολογίας του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361. Συνεπώς, όπως η NN (L) International προέβαλε με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ο ετήσιος φόρος μπορεί να θεωρηθεί ότι συνδέεται κυρίως με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων [25].

50. Επομένως, θεωρώ ότι, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, για την εκτίμηση της συμβατότητας του ετήσιου φόρου με τις Συνθήκες, η κύρια ανάλυση πρέπει να αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και όχι την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών [26].

Το ζήτημα αν ο φόρος συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορία των κεφαλαίων

51. Η NN (L) International διατείνεται ότι το συνδετικό στοιχείο που χρησιμοποιεί η εφαρμοστέα βελγική νομοθεσία δεν λαμβάνει υπόψη τα διεθνώς αποδεκτά κριτήρια επιβολής φόρου. Επιπλέον, η εφεσίβλητη προβάλλει ότι ο ετήσιος φόρος συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Τούτο, επειδή επιβάλλει στους ΟΣΕ μια οικονομική επιβάρυνση η οποία μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τα κέρδη των μεριδιούχων. Επομένως, κατά την άποψη της εφεσίβλητης, ο ετήσιος φόρος δύναται να αποτρέψει ή να περιορίσει τους αλλοδαπούς ΟΣΕ να διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο, λαμβάνοντας υπόψη ιδίως ότι οι λουξεμβουργιανοί ΟΣΕ ήδη υπόκεινται στο Λουξεμβούργο σε φόρο προεγγραφών. Πάντως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι αυτός καθ' εαυτόν ο ετήσιος φόρος δεν συνιστά γενεσιουργό δυσμενών διακρίσεων μεταχείριση, επειδή οι βελγικές ΟΣΕ τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως [27]. Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι πρέπει να αναγνωριστεί η αρχή της εθνικής κυριαρχίας των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας και υπενθυμίζει ότι η διπλή φορολόγηση είναι συνέπεια της εκ παραλλήλου ασκήσεως φορολογικής κυριαρχίας. Επιπλέον, ο όλος σκοπός της εφαρμογής του ετήσιου φόρου επί των αλλοδαπών ΟΣΕ είναι ακριβώς να διασφαλιστεί ότι υπάρχει «ίσιο γήπεδο» για τα διάφορα επενδυτικά προϊόντα στη βελγική αγορά.

52. Πρώτα απ' όλα, πρέπει να επισημανθεί ότι η φορολόγηση των ΟΣΕ δεν είναι εναρμονισμένη στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Πράγματι, η φορολογία που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στον τομέα αυτόν διαφέρει σε σημαντικό βαθμό [28]. Λαμβανομένης υπόψη της πραγματικότητας αυτής, το αρχικό σημείο εκκινήσεως όλης της αναλύσεως είναι η παραδοχή ότι η φορολόγηση των ΟΣΕ εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών και ότι είναι λογικό να υπάρχουν διαφορές από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

25 — Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψη 25).

26 — Σημειωτέον ότι η ανάλυση από την άποψη της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν οδηγεί σε διαφορετικό συμπέρασμα υπό το πρίσμα της μεθοδολογικής ομοιομορφίας της εκτιμήσεως που πραγματοποιείται βάσει αυτών των θεμελιωδών ελευθεριών. Βλ., συναφώς, απόφαση Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, σκέψη 37). Για από κοινού εξέταση των εθνικών μέτρων δυνάμει των άρθρων 21 ΣΛΕΕ, 45 ΣΛΕΕ, 49 ΣΛΕΕ, 56 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ, βλ. απόφαση Libert κ.λπ. (C-197/11 και C-203/11, EU:C:2013:288, σκέψεις 37 επ.). Βλ. επίσης, σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, αποφάσεις Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψη 56)· Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 93) και Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 60).

27 — Η Επιτροπή επιφυλάσσεται να λάβει θέση επί του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται σε ορισμένους ΟΣΕ σύμφωνα με το άρθρο 161 ter, παράγραφος 5, σχετικά με τον οποίο ανακοίνωσε την πρόθεσή της να κινήσει διαδικασία επί παραβάσει (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). Πάντως, η διάταξη αυτή δεν εξετάστηκε από το εθνικό δικαστήριο και επομένως μένει εκτός του πεδίου της παρούσας υποθέσεως.

28 — Βλ., για παράδειγμα, Adema, R., *UCITS and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of UCITS*, Kluwer Law International 2009.

53. Πάντως, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο [29], υπάρχουν όρια όσον αφορά την εν λόγω αρμοδιότητα των κρατών μελών: οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες δεν μπορούν να περιορίζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Στα μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ (νυν άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ), δηλαδή σε εκείνα που συνιστούν περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, περιλαμβάνονται εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε κράτος μέλος ή τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε άλλα κράτη [30].

54. Εφαρμόζοντας τις αρχές αυτές στον ειδικό τομέα της φορολογίας, το Δικαστήριο συχνά έκρινε ί ότι υπήρχε περιορισμός απαγορευόμενος από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ όταν τα εθνικά μέτρα συνεπάγονταν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής [31]. Αντιθέτως, όταν ο φορολογικός κανόνας δεν προέβλεπε καμία διάκριση μεταξύ φορολογούμενων προσώπων που θεωρούνταν ότι βρίσκονται σε συγκρίσιμες καταστάσεις και δεν συνεπαγόταν κανένα μειονέκτημα [32], το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υπήρχε κανένας τέτοιος περιορισμός [33].

55. Υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, προκύπτει ότι, όπως ανέφερε η Επιτροπή, η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει καμία διάκριση μεταξύ των ΟΣΕ κατοίκων ημεδαπής και των ΟΣΕ κατοίκων αλλοδαπής. Επιπλέον, η εφαρμογή του ετήσιου φόρου τελικά δεν οδηγεί σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των αλλοδαπών ΟΣΕ στο Βέλγιο σε σχέση με τους βελγικούς ΟΣΕ.

56. Η NN (L) International διατείνεται όμως ότι η εφαρμογή του ετήσιου φόρου σε αλλοδαπούς ΟΣΕ οδηγεί σε απαγορευμένη διάκριση επειδή οι ΟΣΕ που είναι κάτοικοι αλλοδαπής τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως με τους ΟΣΕ που είναι κάτοικοι ημεδαπής, οι οποίοι δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη με τους πρώτους κατάσταση.

57. Δεν συμφωνώ. Είναι όντως αληθές σε γενικό επίπεδο ότι, τουλάχιστον από την εποχή του Αριστοτέλη, θεωρείται ότι υπάρχει αδικία όχι μόνο όταν παρόμοιες καταστάσεις αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο, αλλά και όταν αντικειμενικά διαφορετικές καταστάσεις αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο [34]. Το πρόβλημα είναι ότι in concreto και στην παρούσα υπόθεση δεν με πείθουν τα επιχειρήματα της NN (L) International που υποδηλώνουν ότι όσον αφορά την πληρωμή του ετήσιου φόρου η κατάσταση των αλλοδαπών ΟΣΕ δεν είναι συγκρίσιμη με αυτή των βελγικών ΟΣΕ.

58. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία στον τομέα των άμεσων φόρων, όπως ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος περιουσίας, όπου οι αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο μπορούν να ασκούν επιρροή, στο κράτος φορολογήσεως η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής συχνά δεν είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής όσον αφορά την εφαρμογή ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων και καθεστώτων [35]. Αυτό όμως δεν μπορεί να επεκταθεί για να επιβληθεί γενικά διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των επιχειρηματιών που είναι κάτοικοι ημεδαπής

29 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-253/09, EU:C:2011:795, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 — Απόφαση Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 — Για πρόσφατη νομολογία, βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψεις 20 και 21)· Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, σκέψεις 55 και 56)· DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψεις 40 και 43) και van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, σκέψεις 36 και 37).

32 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2005:94, σκέψη 37).

33 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις X (C-686/13, EU:C:2015:375, σκέψεις 32 επ.)· Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψεις 39 και 40) και Kerckhaert και Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, σκέψεις 17 επ.).

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

35 — Όπως ο γενικός εισαγγελέας M. Wathelet επισήμανε πρόσφατα στις προτάσεις του στην υπόθεση Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, σημείο 33), είναι σπάνιες οι περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο αποφάσισε υπέρ μιας διαφοροποιημένης, μη διακριτικής μεταχειρίσεως λόγω ελλείψεως συγκρισιμότητας των καταστάσεων των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής. Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 31), D. (C-376/03, EU:C:2005:424, σκέψεις 31 επ.) και Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, σκέψεις 41 επ.). Τούτο όμως δεν ισχύει όσον αφορά άλλα φορολογικά συστήματα τα οποία δεν λαμβάνουν υπόψη τις αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των φορολογουμένων. Βλ., συναφώς, αποφάσεις Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:C:2011:793, σκέψεις 57 και 58) και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-253/09, EU:C:2011:795, σκέψεις 56 και 57).

και εκείνων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, και επομένως να υποχρεωθούν τα κράτη μέλη να θεσπίσουν ειδικό φορολογικό καθεστώς για τους κατοίκους αλλοδαπής. Επομένως, για να εξακριβωθεί αν η κατάσταση φορολογούμενων που είναι κάτοικοι ημεδαπής είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση φορολογούμενων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, πρέπει να αξιολογηθούν οι αντικειμενικές καταστάσεις τους με γνώμονα τη θέση τους όσον αφορά το επίμαχο φορολογικό καθεστώς. Η βελγική νομοθεσία υποβάλλει στο ίδιο είδος φόρου την καθαρή αξία των ΟΣΕ που διέθεσαν τα μερίδιά τους στο έδαφος του Βελγίου κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Επομένως, ημεδαπές και αλλοδαπές επιχειρήσεις που ασκούν την ίδια οικονομική δραστηριότητα υπόκεινται στις ίδιες συνθήκες.

59. Το στοιχείο το οποίο η NN (L) International επικαλείται για να προβάλει ότι η κατάσταση των αλλοδαπών ΟΣΕ δεν είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση των βελγικών ΟΣΕ είναι το γεγονός ότι οι ΟΣΕ που είναι κάτοικοι Λουξεμβούργου ήδη υποβάλλονται στο εν λόγω κράτος μέλος σε φόρο προεγγραφών. Πάντως, το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη κρίνει ότι τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας, κατά το μέτρο που η άσκηση αυτή δεν συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις [36]. Επομένως, τα κράτη μέλη δεν έχουν την υποχρέωση να προσαρμόζουν τα φορολογικά τους συστήματα σε εκείνα άλλων κρατών μελών για να εξαλειφθεί η διπλή φορολογία [37].

60. Για τους σκοπούς της φορολογήσεως της οικονομικής δραστηριότητας στο έδαφος του Βελγίου, οι ημεδαποί και οι αλλοδαποί ΟΣΕ είναι πλήρως συγκρίσιμοι. Η μόνη διαφορά απορρέει σχετικά με τον τομέα ο οποίος ρητώς έχει αποκλειστεί: την παράλληλη άσκηση των φορολογικών εξουσιών των κρατών μελών. Επομένως, κατά την άποψή μου, το βαλλόμενο φορολογικό καθεστώς δεν μπορεί να αποτελεί περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

61. Τέλος, υπενθυμιζομένης της επιχειρηματολογίας που προεκτέθηκε στο σημείο 43 των προτάσεών μου, η προσφυγή στο άρθρο 10 ΕΚ (που στην ουσία αντικαταστάθηκε από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ) και στο άρθρο 293 ΕΚ (που καταργήθηκε από τη Συνθήκη της Λισσαβώνας) δεν μπορεί να οδηγήσει σε άλλο συμπέρασμα.

62. Επομένως, θα προτείνω να δοθεί στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, δεν αντιτίθεται σε φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, η οποία υποβάλλει ημεδαπούς και αλλοδαπούς ΟΣΕ σε ετήσιο φόρο βάσει των καθαρών ποσών των προεγγεγραμμένων μεριδίων στην ημεδαπή.

4. Η ειδική κύρωση που επιβάλλεται μόνο στους αλλοδαπούς ΟΣΕ

63. Με το έκτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν τα άρθρα 49, 56 και 58 ΕΚ αντιτίθενται στην εφαρμογή του άρθρου 162, παράγραφος 2, του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας. Η τελευταία διάταξη προβλέπει την επιβολή ειδικής κυρώσεως στους ΟΣΕ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέρος και διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο: αν δεν υποβάλλουν τις φορολογικές τους δηλώσεις εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ή αν δεν καταβάλουν τον ετήσιο φόρο, δύναται να απαγορευθεί, με δικαστική απόφαση, η «μελλοντική» διάθεση των μεριδίων τους στο Βέλγιο.

36 — Βλ. συναφώς, για παράδειγμα, αποφάσεις Kerckhaert και Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, σκέψη 20)· Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, σκέψη 38) και Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψη 27).

37 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Block (C-67/08, EU:C:2009:92, σκέψη 31), X (C-302/12, EU:C:2013:756, σκέψη 29) και Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψεις 33 επ.).

64. Η NN (L) International και η Επιτροπή διατείνονται ότι η κύρωση που προβλέπει το άρθρο 162, παράγραφος 2 του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας συνιστά δυσμενή διάκριση λόγω του τόπου εγκαταστάσεως διότι παρόμοια κύρωση δεν προβλέπεται για τους βελγικούς ΟΣΕ. Η Επιτροπή προέβαλε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι προτίθεται να κινήσει διαδικασία επί παραβάσει σχετικά με το επίμαχο ζήτημα. Αντιθέτως, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι υπάρχει ισοδύναμη κύρωση για τους ημεδαπούς ΟΣΕ. Πρόκειται για το άρθρο 133ter του κώδικα φόρου κληρονομίας, το οποίο προβλέπει, μεταξύ άλλων, τη δυνατότητα να επιβληθεί παύση λειτουργίας μιας επιχειρήσεως αν διαχειριστής, μέλος ή εργαζόμενος της επιχειρήσεως αυτής έχει καταδικαστεί για παράβαση των διατάξεων του κώδικα φόρου κληρονομίας. Η Βελγική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι οι κυρώσεις που προβλέπει το άρθρο 133ter μπορούν επίσης να εφαρμοστούν στους αλλοδαπούς ΟΣΕ. Πάντως, κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, αυτές ή άλλου είδους κυρώσεις, όπως χρηματικές κυρώσεις, είναι πολύ δύσκολο να εκτελεστούν σε βάρος αλλοδαπών ΟΣΕ. Ως εκ τούτου, κρίθηκε αναγκαία η πρόβλεψη ειδικής κυρώσεως για τους αλλοδαπούς ΟΣΕ. Η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει επίσης ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των βελγικών και των αλλοδαπών ΟΣΕ επιτρέπεται από το άρθρο 58 ΕΚ και δικαιολογείται από την ανάγκη να διασφαλιστούν η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και η ανάκτηση του φόρου.

65. Η ειδική κύρωση που προβλέπει το άρθρο 162, παράγραφος 2, του κώδικα φόρου κληρονομίας παρέχει στα δικαστήρια την εξουσία να απαγορεύουν σε ΟΣΕ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη να ασκούν τις δραστηριότητές τους στο Βέλγιο ακόμη και αν νόμιμα εξακολουθούν να ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες στο κράτος μέλος καταγωγής τους. Ως εκ τούτου, η ειδική κύρωση που το Βέλγιο επιβάλλει μόνο σε αλλοδαπούς ΟΣΕ θα πρέπει αντιθέτως να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών την οποία εγγυάται το άρθρο 49 ΕΚ[38].

66. Πρέπει να επισημανθεί ότι η κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 162, παράγραφος 2, του κώδικα φόρου κληρονομίας, δηλαδή η κύρωση που επιβάλλεται σε αλλοδαπούς ΟΣΕ, διαφέρει ως προς τη φύση και τη σοβαρότητά της από τις κυρώσεις που προβλέπει το άρθρο 133ter του κώδικα, δηλαδή αυτές που είναι γενικής εφαρμογής. Πρώτον, οι κυρώσεις που προβλέπει το άρθρο 133ter του κώδικα φόρου κληρονομίας μπορεί να επιβληθούν μόνο κατόπιν καταδίκης ορισμένων προσώπων για δόλια παράβαση του κώδικα. Αντιθέτως, για την επιβολή της κυρώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 162, παράγραφος 2, δεν απαιτείται πρόθεση (απάτη) –αρκεί αμέλεια. Δεύτερον, όσον αφορά το διαχρονικό πεδίο των κυρώσεων, το άρθρο 113ter ορίζει ότι οι κυρώσεις που προβλέπονται σε αυτό μπορούν να επιβληθούν, μετά από αμετάκλητη δικαστική απόφαση, μόνο για περίοδο μεταξύ 3 μηνών και 5 ετών. Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο με τη διάρκεια της κυρώσεως που μπορεί να επιβληθεί βάσει του άρθρου 162, παράγραφος 2, για την οποία δεν προβλέπεται εκ του νόμου χρονικός περιορισμός. Ως εκ τούτου, η διάθεση των μεριδίων αλλοδαπού ΟΣΕ στο Βέλγιο μπορεί να απαγορευθεί επ' αόριστον.

67. Συνεπώς, είναι απόλυτα σαφές ότι τα δύο αυτά καθεστώτα κυρώσεων διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους ως προς το είδος της συμπεριφοράς που ποινικοποιούν και τη σοβαρότητα και διάρκεια των απαγορεύσεων που επιβάλλουν. Έτσι, η κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 162, παράγραφος 2, του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση αποκλειστικά και μόνο με βάση τον τόπο εγκαταστάσεως. Επομένως, συνιστά ευθεία δυσμενή διάκριση η οποία αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΕΚ.

68. Η εξέταση των βελγικών εθνικών διατάξεων εξ απόψεως ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, ειδικά όσον αφορά τις εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 58 ΕΚ, το οποίο επικαλείται η Βελγική Κυβέρνηση, δεν οδηγεί σε διαφορετικό συμπέρασμα.

38 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση Liga Portuguesa de Futebol Profissional (C-42/07, EU:C:2009:519, σκέψεις 48, 51 και 52).

69. Το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ ορίζει ότι το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους. Πάντως, κατά το άρθρο 58, παράγραφος 3 ΕΚ, τα εθνικά μέτρα που αφορά η διάταξη αυτή δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Πράγματι, τα εν λόγω μέτρα πρέπει να δικαιολογούνται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος. Δεν πρέπει όμως να βαίνουν πέρα από το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που επικαλούνται τα κράτη μέλη [39].

70. Κατά την άποψή μου, κύρωση η οποία μπορεί να επιβληθεί επ' αόριστον είναι, εκ της φύσεώς της, πολύ δύσκολο να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της αναλογικότητας, και ιδίως το στοιχείο της αναγκαιότητας.

71. Για τους λόγους αυτούς, θα προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΕΚ αντιτίθεται στην επιβολή κυρώσεως όπως αυτή που προβλέπει το άρθρο 162, παράγραφος 2, του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας, η οποία συνίσταται σε δυνητική απαγόρευση, με δικαστική απόφαση, της μελλοντικής διαθέσεως μεριδίων στο έδαφος κράτους μέλους, η οποία είναι εφαρμοστέα μόνο σε αλλοδαπούς ΟΣΕ.

V – **Πρόταση**

72. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του cour d'appel de Bruxelles ως εξής:

«Η οδηγία 69/335 του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, δεν αντιτίθεται στην επιβολή φόρου επί των ΟΣΕ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ.

Η οδηγία 85/611 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1985, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, δεν αντιτίθεται στην επιβολή φόρου όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ.

Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, δεν αντιτίθεται σε φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη νομοθεσία στην κύρια δίκη, η οποία υποβάλλει ημεδαπούς και αλλοδαπούς ΟΣΕ σε ετήσιο φόρο βάσει των καθαρών ποσών των προεγγεγραμμένων μεριδίων τους στην επικράτειά του.

Το άρθρο 49 τ ΕΚ αντιτίθεται στην επιβολή κυρώσεως όπως αυτή που προβλέπει το άρθρο 162, παράγραφος 2, του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας, η οποία συνίσταται σε δυνητική απαγόρευση, με δικαστική απόφαση, της μελλοντικής διαθέσεως μεριδίων στο έδαφος κράτους μέλους, η οποία είναι εφαρμοστέα μόνο σε αλλοδαπούς ΟΣΕ.»

39 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου (C-478/98, EU:C:2000:497, σκέψη 41).