Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 21. januára 2016 [1]

Vec C-48/15

État belge
proti
NN (L) International, predtým ING International SA, právny nástupca ING Dynamic SA

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel, Belgicko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Slobodné poskytovanie služieb — Voľný pohyb kapitálu — Daň, ktorú musia každoročne platiť podniky kolektívneho investovania (PKI) — Prvok väzby na daňové účely — Čisté sumy upísané prostredníctvom sprostredkovateľov rezidentov — Porovnateľnosť zahraničných a belgických PKI — Osobitná sankcia vzťahujúca sa na zahraničné PKI“

I – Úvod

1. Od roku 1993 sa v Belgicku od podnikov kolektívneho investovania (PKI) vyberala každoročná daň na základe čistej hodnoty aktív týchto podnikov (ďalej len „každoročná daň“). V čase jej zavedenia podliehali každoročnej dani len belgické PKI. V roku 2003 však belgické orgány upravili kolízne kritérium dane. Každoročnej dani podriadili nielen belgické PKI, ale aj zahraničné PKI, ktoré obchodujú so svojimi podielovými listami v Belgicku. Obidva druhy PKI platia každoročnú daň z celkových čistých súm podielových listov „predaných“ v Belgicku k 31. decembru predošlého roku. Popri úprave kolízneho kritéria dane v roku 2003 belgické orgány tiež zaviedli novú osobitnú sankciu voči zahraničným PKI, ktoré nezaplatia splatné sumy každoročnej dane.

2. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci sporu medzi NN (L) International, PKI založeného podľa luxemburského práva, a État belge (Belgické kráľovstvo). Predmetom konania je, že belgická daňová správa odmietla vrátiť sumu každoročnej dane, ktorú zaplatila NN (L) International za rok 2005. Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora pýta, či právo Únie bráni uplatneniu každoročnej dane na zahraničné PKI a uloženiu osobitnej sankcie voči zahraničným

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

PKI, ktoré porušia túto daňovú povinnosť. Prejudiciálne otázky sa týkajú predovšetkým výkladu smernice 69/335/EHS [2], smernice 85/611/EHS [3], slobody poskytovať služby a voľného pohybu kapitálu. Tieto otázky poskytujú Súdnemu dvoru ďalšiu príležitosť riešiť napätie medzi daňovou právomocou členských štátov a povinnosťami členských štátov dodržiavať základné slobody zaručené Zmluvami.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

1. Smernica Rady 69/335

3. Cieľom smernice 69/335 je odstrániť prekážky voľného pohybu kapitálu harmonizáciou nepriamych daní z navyšovania kapitálu v členských štátoch. Podľa článku 1 tejto smernice majú členské štáty zaťažiť harmonizovanou daňou príspevky kapitálu do kapitálových podnikov. Článok 4 smernice 69/335 stanovuje dva zoznamy sumarizujúce transakcie, ktoré budú a ktoré môžu podliehať kapitálovej dani.

4. V súlade s posledným odôvodnením smernica 69/335 predpokladá zrušenie ďalších nepriamych daní s rovnakými charakteristikami ako kapitálové dane alebo dane vyberané kolkom. Tieto dane sa uvádzajú v článku 10 smernice, ktorý stanovuje, že okrem kapitálových daní nesmú členské štáty vyberať žiadne dane: „z hľadiska a) transakcií vzťahujúcich sa na článok 4; príspevkov, úverov alebo ustanovení služieb, vyskytujúcich sa ako časť transakcií vzťahujúcich sa na článok 4; a c) registrácie alebo iných formalít požadovaných pred začatím podnikania, pre ktoré podnik, firma, združenie alebo právnická osoba pracujúca pre zisk môže podliehať z dôvodu právnej formy“.

5. Článok 11 smernice 69/335 bráni členským štátom, aby akoukoľvek formou zdaňovali: „a) vytváranie, vydávanie, prijímanie pre kvotáciu na burze, sprístupňovanie na trhu alebo pre obchody na burze, akcie alebo iné cenné papiere rovnakého typu alebo certifikáty reprezentujúce také cenné papiere, nech už sú vydané kýmkoľvek; b) úvery vrátane vládnych obligácií navŕšených vydaním dlhopisov alebo iných obchodovateľných cenných papierov, nech už sú vydané kýmkoľvek, alebo ľubovoľných formalít s tým súvisiacich alebo vytváranie, vydávanie, prijímanie pre kvotáciu na burze, vykonávanie dostupnosti na trhu alebo zaoberanie sa s takými dlhopismi alebo inými obchodovateľnými cennými papiermi“.

2. Smernica Rady 85/611

6. Účelom smernice 85/611, ako je uvedené v druhom odôvodnení, je koordinovať vnútroštátne právo, ktoré upravuje kolektívne investovanie, so zámerom zbližovať podmienky súťaže takýchto podnikov na úrovni Únie za súčasného zaistenia účinnejšej a jednotnejšej ochrany pre držiteľa podielových listov. Ako sa uvádza v štvrtom odôvodnení, smernica stanovuje spoločné všeobecné pravidlá povolenia, dohľadu, štruktúry a činností vo vzťahu k podnikom kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) v členských štátoch, a informácií, ktoré musia zverejňovať.

2 — Smernica 69/335/EHS Rady zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného kapitálu (Ú. v. ES L 249, 1969, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11). Táto smernica bola zrušená smernicou Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, 2008, s. 11). Na účely tejto veci však zostáva smernica 69/335 právnou úpravou uplatniteľnou z časového hľadiska.

3 — Smernica Rady 85/611/EHS z 20. decembra 1985 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. ES 375, 1985, s. 3; Mim. vyd. 06/001, s. 139). Po niekoľkých zmenách a doplneniach bola táto smernica nahradená smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2009/65/ES z 13. júla 2009 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. EÚ L 302, 2009, s. 32), zmenenou a doplnenou smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2014/91/EÚ z 23. júla 2014 (Ú. v. EÚ L 257, 2014, s. 186). Rovnako na účely tejto veci bola v rozhodnom čase uplatniteľná smernica 85/611.

7. Článok 44 ods. 1 smernice 85/611 stanovuje, že „PKIPCP, ktorý predáva svoje podielové listy v inom členskom štáte, musí rešpektovať zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia, ktoré platia v príslušnom štáte a nie sú zahrnuté v opatreniach podľa tejto smernice“. Ďalej v súlade s článkom 44 ods. 3 smernice musia členské štáty používať ustanovenia, ktoré sú uvedené v článku 44 ods. 1, nediskriminačne.

B – *Belgické právo*

8. Každoročná daň pre PKI bola vložená do Zákonníka o dani z dedičstva (Code des droits de succession) zákonom z 22. júla 1993 týkajúcim sa daní a finančných ustanovení.[4] Následne programový zákon z 22. decembra 2003[5], ktorý sa stal účinným 1. januára 2004, upravil každoročnú daň rozšírením jej pôsobnosti. Na základe tejto úpravy začali aj zahraničné PKI obchodujúce so svojimi podielovými listami v Belgicku podliehať každoročnej dani podľa článku 161 ods. 3 Zákonníka o dani z dedičstva v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej.

9. Pokiaľ ide o zdaniteľnú sumu, článok 161a Zákonníka o dani z dedičstva stanovuje: „1. Pokiaľ ide o podniky kolektívneho investovania uvedené v článku 161 ods. 1 a 2 [teda belgické PKI], daň sa platí z celkových čistých súm podielových listov predaných v Belgicku k 31. decembru predošlého roku. … 2. Pokiaľ ide o podniky kolektívneho investovania uvedené v článku 161 ods. 3 [teda zahraničné PKI], daň sa platí z celkových čistých súm podielových listov predaných v Belgicku k 31. decembru predošlého roku, a to od ich zápisu v Bankovej, finančnej a poisťovacej komisii…“.

10. Podľa vnútroštátneho rozhodnutia bola v roku 2006 sadzba každoročnej dane 0,07 % zo zdaniteľných súm.

11. Článok 162 Zákonníka o dani z dedičstva rozširuje použiteľnosť sankcií stanovených v knihe I zákonníka na daň zavedenú článkom 161. Konkrétne článok 162 ods. 2 zákonníka v znení uplatniteľnom v príslušnom čase zavádza osobitnú sankciu voči zahraničným PKI: môže im byť súdnym rozhodnutím zakázané obchodovať v budúcnosti so svojimi podielovými listami v Belgicku.

III – **Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky**

12. NN (L) International (odporkyňa) je investičná spoločnosť s variabilným kapitálom.[6] Jej sídlo je v Luxemburgu. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Cour d’appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel), odporkyňa riadne podala každoročné daňové priznanie za čisté sumy podielových listov predané v Belgicku v roku 2005. Odporkyňa tiež zaplatila daň v stanovenej lehote.

13. Odporkyňa v konaní na prvom stupni spochybnila zákonnosť každoročnej dane a žiadala o vrátenie tejto dane, ktorá predstavovala 185 739,34 eura. Odporkyňa tvrdila, že každoročná daň porušuje smernicu 69/335 a smernicu 85/611, spolu s ustanoveniami zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu služieb a voľného pohybu kapitálu. Odporkyňa subsidiárne tvrdila, že každoročná daň bola v rozpore s článkom 22 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia o úprave niektorých ďalších otázok v oblasti dane z príjmov a z majetku, ktorú podpísalo Belgicko a Luxemburské veľkovojvodstvo 17. septembra 1970 (ďalej len „Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“). Súd na prvom stupni vyhovel subsidiárnemu návrhu. Uviedol, že každoročná daň porušovala článok 22 Zmluvy o zamedzení

4 — Loi portant des dispositions fiscales et financières (*Moniteur belge* z 26. júla 1993, s. 17350).

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

6 — Vo všeobecnosti sa označuje ako SICAV (société d’investissement à capital variable).

dvojitého zdanenia, považujúc ju za daň z majetku. V dôsledku toho vyhlásil, že NN (L) International nie je povinná zaplatiť každoročnú daň. Súd prvého stupňa však vyhlásil hlavnú výhradu založenú na porušení smernice 69/335 za nepodloženú. Nerozhodol o ostatných výhradách založených na porušení zmluvy a smernice 85/611.

14. Belgický daňový orgán podal proti rozhodnutiu súdu prvého stupňa odvolanie. Tvrdil, že sporná daň nebola pokrytá Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia a že článok 160 a nasl. Zákonníka o dani z dedičstva bol v súlade s vyššie uvedenými právnymi predpismi Únie. NN (L) International žiadala o potvrdenie rozhodnutia súdu prvého stupňa a subsidiárne podala vzájomné odvolanie, pokiaľ ide o rozhodnutie súdu prvého stupňa, ktorým bola zamietnutá hlavná výhrada opierajúca sa o porušenie smernice 69/335, a ktorým nebolo rozhodnuté o výhradách založených na porušení iných ustanovení práva Únie.

15. Za týchto okolností Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa smernica 69/335… o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania a konkrétne jej články 2, 4, 10 a 11 vo vzájomnom spojení vykladať v tom zmysle, že bránia ustanoveniam vnútroštátneho práva, akými sú články 161 a 162 belgického Zákonníka o dani z dedičstva, zmeneného a doplneného programovým zákonom z 22. decembra 2003 o dani vyberanej od podnikov kolektívneho investovania, keďže túto každoročnú daň musia platiť podniky kolektívneho investovania založené vo forme kapitálových spoločností v inom členskom štáte a obchodujúce so svojimi podielovými listami v Belgicku, a to z celkovej sumy ich podielových listov upísaných v Belgicku zníženej o sumu spätných nákupov upísaných podielových listov alebo sumu náhrad za ne vyplatených, v dôsledku čoho sumy získané v Belgicku týmito podnikmi kolektívneho investovania podliehajú tejto dani, pokiaľ ostávajú k dispozícii týmto podnikom?

2. Majú sa články 49 až 55 a články 56 až [60] Zmluvy o ES, prípadne v spojení s článkom 10 a článkom 293 druhou zarážkou Zmluvy o ES vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát jednostranne zmenil kolízne kritérium dane, tak ako je stanovené v článku 161 a nasl. belgického Zákonníka o dani z dedičstva, aby nahradil osobné kolízne kritérium založené na bydlisku alebo sídle daňovníka a zakotvené v medzinárodnom daňovom práve, údajným skutočným kolíznym kritériom, ktoré nie je zakotvené v medzinárodnom daňovom práve, s ohľadom na skutočnosť, že členský štát na presadenie svojej daňovej právomoci stanovuje osobitnú sankciu, akou je sankcia uvedená v článku 162 ods. 3 belgického Zákonníka o dani z dedičstva, len vo vzťahu k zahraničným podnikom?

3. Majú sa články 49 a 56 Zmluvy o ES, prípadne v spojení s článkom 10 a článkom 293 druhou zarážkou Zmluvy o ES vykladať v tom zmysle, že bránia takému zdaneniu, ako je opísané vyššie, ktoré tým, že nijako nezohľadňuje zdanenia, ktorým v štáte svojho pôvodu podliehajú podniky kolektívneho investovania založené v inom členskom štáte, predstavuje dodatočnú peňažnú záťaž, ktorá môže brániť obchodovaniu s ich podielovými listami v Belgicku?

4. Má sa smernica… 85/611… o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov, prípadne v spojení s článkom 10 a článkom 293 druhou zarážkou 2 Zmluvy o ES vykladať v tom zmysle, že bráni vyššie uvedenému zdaneniu, pokiaľ toto zdanenie narušuje hlavný cieľ smernice, ktorým je zjednodušenie obchodovania na trhu s podielovými listami podnikov kolektívneho investovania v Európskej únii?

5. Majú sa články 49 a 56 Zmluvy o ES vykladať v tom zmysle, že bránia administratívnym nákladom spôsobeným vyššie opísaným zdanením podnikov kolektívneho investovania, ktoré obchodujú so svojimi podielovými listami v Belgicku?

6. Majú sa články 49 a 56 Zmluvy o ES vykladať v tom zmysle, že bránia takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, akým je článok 162 ods. 2 belgického Zákonníka o dani z dedičstva, keďže toto ustanovenie ukladá osobitnú sankciu podnikom kolektívneho investovania založeným v inom členskom štáte, ktoré obchodujú so svojimi podielovými listami v Belgicku, a síce súdny zákaz predávať v budúcnosti podielové listy v Belgicku v prípade nepodania daňového priznania k 31. marcu každého roku, alebo v prípade nezaplatenia vyššie opísanej dane?“

16. Písomné pripomienky predložila NN (L) International, belgická vláda a Európska komisia. Účastníci konania, ktorí sa zúčastnili na písomnej fáze, predniesli ústne vyjadrenia na pojednávaní 28. októbra 2015.

IV – **Posúdenie**

A – *Prípustnosť prejudiciálnych otázok*

17. Vo svojom písomnom vyjadrení belgická vláda uvádza, že štvrtá, piata a šiesta otázka položené Súdnemu dvoru sú neprípustné. Pokiaľ ide o štvrtú otázku, táto vláda zastáva názor, že návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadne osobitné dôvody, pre ktoré by sa každoročná daň mala považovať za odporujúcu smernici 85/611. Pokiaľ ide o piatu otázku, belgická vláda tvrdí, že vnútroštátny súd neuviedol žiadne ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by ukladalo administratívne náklady, a ďalej, že neposkytol žiadne informácie o spôsobenej diskriminácii, ktorá by vyplynula pre zahraničné PKI. Tento argument presadzuje vo svojom vyjadrení aj Komisia, avšak bez formálneho spochybnenia prípustnosti tejto otázky. Okrem toho belgická vláda považuje piatu otázku za irelevantnú na účely vyriešenia sporu vo veci samej. Napokon belgická vláda tiež namieta neprípustnosť šiestej otázky na základe toho, že článok 162 ods. 2 Zákonníka o dani z dedičstva nepatrí do rámca prípadu prejednávaného vnútroštátnym súdom. Nemá žiadny vplyv na predmet sporu vo veci samej. Okrem toho je uplatnenie sankcie proti NN (L) International v budúcnosti len čisto hypotetické.

18. Podľa ustálenej judikatúry[7] platí pre otázky týkajúce sa výkladu práva Únie položené vnútroštátnymi súdmi prezumpcia relevantnosti. Zamietnuť návrh vnútroštátneho súdu na začatie prejudiciálneho konania Súdnym dvorom možno len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené.

19. Ak sa na prejednávanú vec uplatnia tieto kritériá, zastávam názor, že výhrady neprípustnosti týkajúce sa štvrtej a šiestej otázky by sa mali zamietnuť. Súhlasím však s belgickou vládou, že piata otázka by sa mala zamietnuť ako neprípustná.

20. Je pravda, že štvrtá otázka, ako ju naformuloval vnútroštátny súd, neurčuje konkrétne ustanovenia smernice 85/611, ktorých výklad sa požaduje. Odkazuje len na smernicu ako takú a jej ciele. Podľa ustálenej judikatúry[8] prináleží Súdnemu dvoru v prípade nepresne formulovaných prejudiciálnych otázok získať zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a z dokumentov týkajúcich sa veci samej, prvky práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu. V prejednávanej veci nebráni skutočnosť, že daná otázka obsahuje iba všeobecný odkaz na smernicu 85/611, tomu, aby Súdny dvor poskytol vnútroštátnemu súdu prvky výkladu práva Únie, ktoré mu môžu umožniť rozhodnúť vo veci, ktorú prejednáva.

7 — Pozri nedávny rozsudok Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, bod 20 a citovanú judikatúru).

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

21. Pokiaľ ide o šiestu otázku, nemožno uznať, že by bola irelevantná na účely sporu vo veci samej. NN (L) International spochybňuje zákonnosť článku 160 a nasl. Zákonníka o dani z dedičstva, teda články, ktoré upravujú režim použiteľný na každoročnú daň podľa belgického práva. Vnútroštátny súd bol teda vyzvaný, aby rozhodol v konaní týkajúcom sa zákonnosti režimu každoročnej dane vrátane osobitných sankcií, ktoré sa majú ukladať PKI nerezidentom podľa článku 162 ods. 2 Zákonníka o dani z dedičstva. Túto otázku preto nemožno považovať za hypotetickú alebo irelevantnú pre vyriešenie sporu vo veci samej.

22. Navyše skutočnosť, že sankcie zavedené vnútroštátnym právom neboli za konkrétnych skutkových okolností prípadu uložené, nezabránila Súdnemu dvoru v minulosti, aby zodpovedal prejudiciálne otázky.[9] Súdny dvor často čelil otázkam, ktoré obsahovali prvky odkazujúce na neisté udalosti alebo náhodne sa vyskytujúce situácie a vyhlásil tieto otázky za prípustné, pokiaľ boli relevantné na účely sporu vo veci samej.[10] Metaforicky povedané, ak je jadro sporu skutočné a ozajstné, mal by vnútroštátny súd mať právo položiť Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa potenciálnych okrajov tohto jadra. Platí to o to viac, keď sú tieto okraje ostré, ako v prípade sankcií.

23. Z týchto dôvodov by sa mali obavy vyjadrené belgickou vládou, pokiaľ ide o prípustnosť štvrtej a šiestej otázky, zamietnuť.

24. Piata otázka predstavuje odlišnú situáciu. Z ustálenej judikatúry[11] a tiež článku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora vyplýva, že nevyhnutnosť dopracovať sa k výkladu práva Únie, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, vyžaduje, aby súd vymedzil skutkový a právny rámec ním položených otázok, alebo aby prinajmenšom objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sú tieto otázky založené. V tejto súvislosti informácie obsiahnuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania neslúžia iba na to, aby Súdnemu dvoru umožnili poskytnúť užitočné odpovede, ale aj na to, aby vládam členských štátov, ako aj ďalším dotknutým stranám bola poskytnutá možnosť podať pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie.[12]

25. V prejednávanej veci sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nenachádza nič, čo by Súdnemu dvoru umožnilo presne určiť, v čom by mali spočívať uvedené „administratívne náklady“ spomínané vnútroštátnym súdom v piatej otázke. Tá istá neistota sa odráža v pripomienkach účastníkov konania: belgická vláda predpokladá, že pojem „administratívne náklady“ sa vzťahuje na povinnosť podať daňové priznanie príslušným orgánom. S týmto predpokladom sa stotožňuje aj Komisia. Na druhej strane NN (L) International, ktorá vo svojich písomných vyjadreniach neposkytuje žiadne názory na túto otázku, na pojednávaní krátko uviedla, že pojmu „administratívne náklady“ treba rozumieť tak, že odkazuje na interné náklady na zber relevantných informácií o totožnosti a mieste bydliska podielnikov.

26. Stručne povedané, Súdny dvor nemá k dispozícii skutkový ani právny rámec na posúdenie „administratívnych nákladov“. Účastníci konania sa touto otázkou riadne nezaoberali. Z týchto dôvodov sa domnievam, že piata otázka by sa mala vyhlásiť za neprípustnú.

9 — Pozri rozsudok P a S (C-579/13, EU:C:2015:369). Generálny advokát Szpunar vo svojich návrhoch uviedol, že tak z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z úvah účastníkov konania vyplýva, že žalobkyniam nebola uložená pokuta (C-579/13, EU:C:2015:39, bod 99).

10 — Pozri okrem iného a analogicky rozsudky X a Y (C-200/98, EU:C:1999:566, body 21 a 22), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, bod 65) a Gauweiler a i. (C-62/14, EU:C:2015:400, body 28 a 29).

11 — Pozri okrem iného rozsudok Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, bod 28 a citovanú judikatúru).

12 — Pozri okrem iného uznesenie Mlamali (C-257/13, EU:C:2013:763, bod 24 a citovanú judikatúru).

B – *Posúdenie prejudiciálnych otázok*

27. Na úvod treba zdôrazniť, že Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel) položil Súdnemu dvoru šesť prejudiciálnych otázok pred rozhodnutím o klasifikácii dane na účely uplatnenia Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Od Súdneho dvora sa teda nepožaduje, aby poskytol výklad, pokiaľ ide o klasifikáciu každoročnej dane. Analýza dane vykonaná v týchto návrhoch s cieľom určiť jej zlučiteľnosť s príslušnými ustanoveniami práva Únie nemá vplyv na určenie povahy dane na účely uplatnenia Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Toto je úlohou vnútroštátneho súdu.

28. Moje vecné posúdenie prejudiciálnych otázok je rozdelené takto: po prvé bude sa riešiť zlučiteľnosť každoročnej dane so sekundárnym právom Únie (prvá a štvrtá otázka). Po druhé bude sa analyzovať každoročná daň, pokiaľ ide o jej zlučiteľnosť s primárnym právom, to znamená, so základnými slobodami zakotvenými v Zmluve (druhá a tretia otázka). Po tretie budem sa zaoberať osobitnými sankciami, ktoré sa ukladajú výhradne zahraničným PKI a ich zlučiteľnosťou s primárnym právom Únie (šiesta otázka).

1. Prvá otázka: smernica 69/335

29. Svojou prvou otázkou sa Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel) pýta, či sa články 2, 4, 10 a 11 smernice 69/335 majú vykladať v tom zmysle, že bránia dani zo zahraničných PKI, akou je belgická každoročná daň. Všetci účastníci konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky, sa zhodujú, že na prvú otázku by sa malo odpovedať záporne, pretože smernica 69/335 nie je uplatniteľná na každoročnú daň.

30. Súhlasím.

31. Cieľom smernice 69/335 je zrušenie nepriamych daní, ktoré nie sú kapitálovou daňou a ktorých charakteristiky sú podobné charakteristikám kapitálovej dane, t. j. takých daní, ktorým podliehajú transakcie v zmysle tejto smernice. [13]

32. V prejednávanej veci pozostáva základ každoročnej dane z čistých súm podielových listov predaných v Belgicku k 31. decembru predošlého roku. Z legislatívneho vývoja uvádzaného v písomných pripomienkach belgickej vlády je zrejmé, že pojem „čisté sumy podielových listov predaných" by sa mal chápať ako odkaz na celkové aktíva PKI znížené o sumy spätných nákupov. Pojem sumy podielových listov predané „v Belgicku" sa vzťahuje na prevody (upísania, predaje) uskutočnené v Belgicku cez finančnú sprostredkovateľskú inštitúciu. [14] Belgická vláda tiež podotýka, že čistá hodnota aktív PKI je ovplyvnená okolnosťami, akými sú počet upísaní, náhrady a pasíva, zmeny v hodnote podkladových aktív, výnosov a nákladov.

33. Je teda zjavné, že táto daň sa netýka žiadneho druhu transakcií, ktoré podliehajú kapitálovej dani podľa článku 4 smernice 69/335. Ako už Súdny dvor poznamenal, všetky takéto transakcie zahŕňajú prevod kapitálu alebo aktív do kapitálovej spoločnosti v členskom štáte zdanenia, alebo vedú k faktickému zvýšeniu kapitálu alebo aktív spoločnosti. [15] Rovnako ani každoročná daň nepatrí do rozsahu zákazu stanoveného v článku 10 smernice, pretože nezodpovedá žiadnej zo zdaniteľných transakcií uvedených v článku 4, na ktorý odkazuje článok 10 písm. a) a b) smernice. Podobne každoročná daň nie je spojená s registráciou alebo inými formalitami požadovanými pred začatím podnikania v zmysle článku 10 písm. c) smernice. Napokon každoročná daň ani nesúvisí so žiadnymi z transakcií pokrytých článkom 11 smernice.

13 — Rozsudok Optiver a i. (C-22/03, EU:C:2005:143, bod 27).

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

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

34. Je teda zrejmé, že každoročná daň nepatrí do vecnej pôsobnosti smernice 69/335. Smernica 69/335 teda nie je použiteľná vo veci prejednávanej vnútroštátnym súdom. Navrhujem preto Súdnemu dvoru, aby na prvú otázku odpovedal záporne: smernica Rady 69/335 nebráni vyberaniu dane od PKI so sídlom v inom členskom štáte, akou je každoročná daň pre PKI, ktorá je predmetom konania vo veci samej.

2. Štvrtá otázka: smernica 85/611

35. Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má smernica 85/611 vykladať v tom zmysle, že bráni zavedeniu dane, akou je každoročná daň, pretože porušuje hlavný cieľ tejto smernice, ktorým je uľahčiť obchodovanie s podielovými listami zo strany podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (ďalej len „PKIPCP“) v Európskej únii.

36. Vo vzťahu k tejto otázke NN (L) International tvrdí, že každoročná daň bráni plneniu cieľov smernice 85/611. Naopak belgická vláda uvádza, že smernica 85/611 ponecháva právomoci členských štátov v oblasti daní nedotknuté. V rovnakom duchu Komisia tvrdí, že smernica 85/611 neobsahuje žiadne ustanovenie o zdaňovaní, a preto nemá žiadny vplyv na túto vec.

37. Stotožňujem sa s názorom vyjadreným Komisiou a belgickou vládou.

38. Smernica 85/611 koordinuje vnútroštátne právne predpisy upravujúce PKIPCP. Jej cieľom je uľahčiť voľný pohyb podielových listov podnikov kolektívneho investovania v Únii. Úroveň koordinácie zamýšľanej smernicou je však obmedzená. Stanovuje len spoločné všeobecné pravidlá týkajúce sa povolenia, dohľadu, štruktúry a činností PKIPCP v členských štátoch a informácií, ktoré musia zverejňovať.[16] Konkrétne smernica 85/611 bola prijatá na základe článku 57 ods. 2 Zmluvy o EHS (zmenený, teraz článok 53 ZFEÚ). Tento sa nedotýka zdaňovania PKIPCP zo strany členských štátov.

39. Je pravda, že článok 44 smernice 85/611 uvádza, že PKIPCP, ktorý predáva svoje podielové listy v inom členskom štáte, musí rešpektovať zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia, ktoré platia v príslušnom štáte a nie sú zahrnuté v opatreniach podľa tejto smernice. Okrem toho v súlade s článkom 44 ods. 3 smernice sa ustanovenia, ktoré sú uvedené v odsekoch 1 a 2, musia používať nediskriminačným spôsobom.

40. Článok 44 smernice pripomína zastrešujúci a všeobecný zákaz diskriminácie na základe štátnej príslušnosti alebo miesta založenia. Nemožno ho však chápať ako rozšírenie vecnej pôsobnosti smernice 85/611.

41. Po prvé článok 44 treba vykladať v kontexte celej smernice 85/611: zatiaľ čo sa koordinácia zavedená touto smernicou zakladá na zásadách kontroly v domovskej krajine a vzájomného uznávania,[17] článok 44 ods. 1 uznáva a rešpektuje právomoci hostiteľských členských štátov v oblastiach, ktoré smernica nepokrýva. Vzhľadom na to možno článok 44 najlepšie chápať ako znovu potvrdzujúci právomoci členského štátu vo všetkých oblastiach, ktoré smernica výslovne nepokrýva, vrátane zdaňovania.

42. Po druhé a ešte dôležitejšie je, že bez ohľadu na výklad pôsobnosti článku 44 ods. 1 sa pravidlo nediskriminácie obsiahnuté v článku 44 ods. 3 smernice 85/611, na ktoré NN (L) International odkazuje, môže považovať za zopakovanie zásady nediskriminácie, ktorá je už zakotvená v Zmluvách. Z tohto dôvodu by sa malo posúdenie, či každoročná daň a sankcie voči PKI nerezidentom zahŕňajú diskrimináciu, namiesto toho vykonať v rámci ustanovení Zmluvy týkajúcich sa základných slobôd.

16 — Pozri odôvodnenia 2, 3 a 4 smernice 85/611.

17 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Gruslin (C-88/13, EU:C:2014:79, bod 4).

43. Smernica 85/611 nie je preto nápomocná v prejednávanej veci. Všeobecná a z povahy veci predovšetkým abstraktná povinnosť lojálnej spolupráce stanovená v článku 10 ES [ktorý bol v podstate nahradený článkom 4 ods. 3 ZEÚ] nemení tento záver.[18] Nemení ho ani článok 293 ES (zrušený Lisabonskou zmluvou). Súdny dvor rozhodol, že posledné uvedené ustanovenie nemá za cieľ zakotviť právne pravidlo priamo použiteľné ako také, ale len uvádza niekoľko otázok, o ktorých sú členské štáty oprávnené začať rokovať medzi sebou, pokiaľ je to nevyhnutné. V rámci tejto línie argumentácie Súdny dvor opakovane konštatoval, že hoci je zrušenie dvojitého zdanenia zahrnuté medzi cieľmi Zmluvy, toto ustanovenie nemôže samo osebe priznávať jednotlivcom žiadne súdne vymáhateľné práva, ktorých by sa mohli dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi.[19]

44. Navrhujem preto, aby odpoveď Súdneho dvora na štvrtú otázku znela, že smernica Rady 85/611 by sa mala vykladať v tom zmysle, že nebráni zavedeniu dane, akou je každoročná daň pre PKI, ktorá je predmetom konania vo veci samej.

3. Druhá a tretia otázka: zlučiteľnosť každoročnej dane so základnými slobodami

45. Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré považujem za vhodné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zavedeniu každoročnej dane zo zahraničných PKI bránia uplatniteľné ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody poskytovať služby a voľného pohybu kapitálu, v spojení s článkami 10 a 293 ES. Pochybnosti vnútroštátneho súdu vyplývajú najmä zo skutočnosti, že belgické orgány nahradili kolízne kritérium dane, ktoré sa pôvodne zakladalo na bydlisku daňovníka, kritériom založeným na „skutočnej väzbe“. Okrem toho belgické orgány zaviedli osobitné sankcie uplatniteľné len voči zahraničným podnikom.

a) Uplatniteľná sloboda

46. Vnútroštátny súd vo svojich otázkach odkazuje na články 49 ES až 55 ES a články 56 ES až 60 ES (teraz články 56 ZFEÚ až 62 ZFEÚ, články 63 ZFEÚ až 66 ZFEÚ a článok 75 ZFEÚ), ale nespresňuje, ako sa má každé z týchto ustanovení vzťahovať na predmet konania vo veci samej. Ako však zdôrazňuje Komisia, je zrejmé, že relevantnými ustanoveniami, ktoré boli uplatniteľné v relevantnom čase, sú články 49 ES, 56 ES a 58 ES (teraz články 56 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ).

47. Ako rozhodol Súdny dvor, s cieľom určiť, do pôsobnosti ktorej základnej slobody patrí vnútroštátna právna úprava, treba do úvahy vziať účel predmetných právnych predpisov.[20]

48. Vnútroštátna právna úprava, ktorá je predmetom konania vo veci samej, zavádza každoročnú daň pre PKI na základe čistej hodnoty ich aktív vynásobenej počtom podielových listov upísaných v členskom štáte zdanenia. Každoročná daň by sa preto mohla považovať za potenciálne spôsobilú brániť voľnému pohybu kapitálu, ako aj slobode poskytovať služby. Treba však poznamenať, že Súdny dvor preskúma sporné opatrenia len vo vzťahu k jednej z týchto dvoch slobôd, ak sa zdá, že jedna z nich je úplne sekundárna vo vzťahu k druhej.[21] Keďže v Zmluve o ES nie je vymedzený pojem „pohyb kapitálu“, Súdny dvor s cieľom vykonať toto posúdenie konštatoval, že príloha I smernice 88/361[22] obsahuje demonštratívny výpočet, ktorý má orientačný charakter, pretože uvádza transakcie,

18 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Deutsche Grammophon Gesellschaft (78/70, EU:C:1971:59, bod 5), Riseria Geddo (2/73, EU:C:1973:89, bod 4) a uznesenie Levy a Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, body 26 a 28). Pozri tiež rozsudok 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 30 a nasl.).

19 — Pozri okrem iného rozsudok Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, bod 16) a uznesenie Levy and Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, bod 27).

20 — Pozri napríklad rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 90) a Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 31).

21 — Pozri napríklad rozsudky Dijkman and Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, bod 33) a Fidium Finanz (C-452/04, EU:C:2006:631, bod 34).

22 — Smernica Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (zrušená Amsterdamskou zmluvou) (Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

ktoré môžu predstavovať pohyb kapitálu.[23] Na účely prejednávanej veci je vhodné poznamenať, že nadobúdanie podielových listov zahraničných podnikov obchodovaných alebo neobchodovaných na burze cenných papierov tuzemcami patrí medzi pohyby kapitálu uvedené v časti A rubriky IV tejto prílohy, ktorá výslovne odkazuje na „transakci[e] s podielovými listami podnikov kolektívneho investovania“.[24]

49. V prejednávanej veci je zrejmé, že každoročná daň je spojená s nadobúdaním podielových listov kolektívneho investovania tuzemcami v zmysle nomenklatúry obsiahnutej v prílohe I smernice 88/361. Z tohto dôvodu, ako uviedla NN (L) International vo svojich písomných pripomienkach, možno každoročnú daň považovať za týkajúcu sa predovšetkým voľného pohybu kapitálu.[25]

50. V dôsledku toho zastávam názor, že za okolností prejednávanej veci by sa na účely posúdenia zlučiteľnosti každoročnej dane so Zmluvami mala analýza prevažne týkať voľného pohybu kapitálu, než slobody poskytovať služby.[26]

b) Otázka, či daň predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu

51. NN (L) International tvrdí, že prvok väzby používaný belgickými právnymi predpismi ignoruje medzinárodne uznávané kolízne kritériá dane. Okrem toho odporkyňa tvrdí, že každoročná daň má za následok obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Je to tak preto, lebo ukladá finančnú záťaž pre PKI, ktorá môže mať vplyv na zisky podielnikov. Podľa názoru odporkyne je preto každoročná daň spôsobilá odradzovať alebo obmedzovať zahraničné PKI v obchodovaní so svojimi podielovými listami v Belgicku, a to najmä ak sa vezme do úvahy, že PKI so sídlom v Luxembursku už podliehajú dani z upísania v tomto členskom štáte. Komisia však tvrdí, že každoročná daň sama osebe nepredstavuje diskriminačné zaobchádzanie, pretože belgické PKI podliehajú rovnakému daňovému zaobchádzaniu.[27] Belgická vláda tvrdí, že treba uznávať zásadu suverenity členských štátov v daňovej oblasti, a pripomína, že dvojité zdanenie je dôsledkom súčasného výkonu daňovej právomoci. Okrem toho, celkovým účelom uplatnenia každoročnej dane zo zahraničných PKI je práve zabezpečiť, aby na belgickom trhu existovali medzi rôznymi investičnými produktmi „rovnaké podmienky“.

52. Predovšetkým treba zdôrazniť, že zdaňovanie PKI nie je v Európskej únii harmonizované. V skutočnosti sa zdaňovanie členských štátov v tejto oblasti do značnej miery rozchádza.[28] Ak sa vezme do úvahy táto skutočnosť, východiskovým, ako aj celkovým smerodajným bodom analýzy musí byť uznanie, že zdanenie PKI patrí do právomoci členských štátov, a že medzi jednotlivými členskými štátmi budú logicky existovať rozdiely.

23 — Rozsudok Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 23 a citovaná judikatúra).

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

25 — Pozri analogicky rozsudok Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 25).

26 — Možno dodať, že analýza z hľadiska slobody poskytovať služby by neviedla k odlišnému záveru vzhľadom na metodickú jednotnosť posudzovania, ktoré sa má vykonávať v rámci týchto základných slobôd. Pozri v tomto zmysle rozsudok Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, bod 37). Pokiaľ ide o spoločné preskúmanie vnútroštátnych opatrení podľa článkov 21 ZFEÚ, 45 ZFEÚ, 49 ZFEÚ, 56 ZFEÚ a 63 ZFEÚ, pozri rozsudok Libert a i. (C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, bod 37 a nasl.). Pozri tiež, čo sa týka slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu, rozsudky Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 56), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 93) a Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 60).

27 — Komisia si vyhradzuje svoj postoj k daňovej sadzbe uplatniteľnej na niektoré PKI v súlade s článkom 161b ods. 5, v súvislosti s čím oznámila svoj zámer začať konanie o porušení povinnosti (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). S týmto ustanovením sa však vnútroštátny súd nezaoberá, a tak zostáva mimo rámca tejto veci.

28 — Pozri napríklad ADEMA, R.: *UCITS and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of UCITS*. Kluwer Law International, 2009.

53. Ako však Súdny dvor rozhodol,[29] tento aspekt právomoci členských štátov má hranice: vnútroštátne daňové pravidlá nemôžu predstavovať obmedzenie základných slobôd. K opatreniam, ktoré článok 56 ods. 1 ES (teraz článok 63 ods. 1 ZFEÚ) zakazuje ako obmedzenia pohybu kapitálu, patria opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v určitom členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch.[30]

54. Pri uplatňovaní týchto zásad na špecifickú oblasť daní Súdny dvor často konštatoval obmedzenie zakázané článkom 56 ods. 1 ES v prípadoch, keď vnútroštátne opatrenia zahŕňali rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi.[31] Naopak, ak daňové pravidlo nerozlišovalo medzi zdaniteľnými subjektmi, ktoré sa považovali za nachádzajúce sa v porovnateľných situáciách, a nezahŕňalo žiadnu nevýhodu,[32] Súdny dvor odmietol existenciu takéhoto obmedzenia.[33]

55. Za okolností prejednávanej veci je zrejmé, že vnútroštátna právna úprava sa, ako uviedla Komisia, uplatňuje bez rozlišovania, či je PKI rezidentom alebo nerezidentom. Navyše uplatnenie každoročnej dane nespôsobuje, že by zahraničné PKI museli nakoniec znášať väčšiu daňovú záťaž, než akú znášajú belgické PKI.

56. NN (L) International však tvrdí, že uplatnenie každoročnej dane na zahraničné PKI spôsobuje zakázanú diskrimináciu z dôvodu, že sa so situáciou PKI rezidentov a nerezidentov, ktoré nie sú v porovnateľných situáciách, zaobchádza rovnako.

57. Nesúhlasím. Je skutočne pravda, že vo všeobecnej rovine, prinajmenšom od čias Aristotela, sa považuje za nespravodlivé, keď sa s podobnými situáciami zaobchádza odlišne, ale tiež keď sa s objektívne odlišnými situáciami zaobchádza rovnako.[34] Problémom je, že na konkrétnej úrovni, a v tomto konkrétnom prípade, NN (L) International ma nepresvedčila svojimi tvrdeniami, ktoré naznačujú, že situácia zahraničných a belgických PKI nie je porovnateľná, pokiaľ ide o platenie každoročnej dane.

58. Je pravda, že podľa ustálenej judikatúry v oblasti priamych daní, akou je daň z príjmu a daň z majetku, kde môžu mať objektívne rozdiely medzi zdaniteľnými osobami význam, rezidenti a nerezidenti v členskom štáte zdanenia sa často považovali za nenachádzajúcich sa v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o uplatnenie niektorých daňových výhod a režimov.[35] Nemožno to však neprimerane rozširovať tak, aby to odôvodňovalo všeobecné rozdielne zaobchádzanie s podnikmi rezidentmi a nerezidentmi, čo by nútilo členské štáty vyčleniť osobitný daňový režim pre nerezidentov. Z tohto dôvodu s cieľom rozhodnúť, či je situácia daňovníkov rezidentov a nerezidentov porovnateľná, je nevyhnutné posúdiť ich objektívnu situáciu vzhľadom na ich postavenie vo vzťahu k spornému daňového režimu. Belgická právna úprava podriaďuje hodnotu čistých aktív PKI obchodovaných na vnútroštátnom území v predošlom kalendárnom roku rovnakému druhu dane. Tuzemské a zahraničné podniky, ktoré vykonávajú rovnakú hospodársku činnosť, preto podliehajú rovnakým podmienkam.

29 — Pozri napríklad rozsudok Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 42 a citovanú judikatúru).

30 — Rozsudok van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 25 a citovaná judikatúra).

31 — Pokiaľ ide o nedávnu judikatúru, pozri napríklad rozsudky Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, body 20 a 21), Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, body 55 a 56), DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, body 40 a 43) a van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, body 36 a 37).

32 — Pozri napríklad rozsudok Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2005:94, bod 37).

33 — Pozri napríklad rozsudky X (C-686/13, EU:C:2015:375, bod 32 a nasl.), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, body 39 a 40) a Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 17 a nasl.).

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

35 — Ako na to nedávno upozornil generálny advokát Wathelet vo svojich návrhoch vo veci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, bod 33), prípady, v ktorých nemožnosť porovnať rezidentov a nerezidentov viedla Súdny dvor ku konštatovaniu, že rozdielne zaobchádzanie nie je diskriminačné, sú zriedkavé. Pozri napríklad rozsudky Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 31), D. (C-376/03, EU:C:2005:424, bod 31 a nasl.) a Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, bod 41 a nasl.). O takýto prípad však nejde pri iných zdaňovacích systémoch, ktoré nezohľadňujú objektívne rozdiely medzi zdaniteľnými osobami. Pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:C:2011:793, body 57 a 58) a Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, body 56 a 57).

59. Prvok, o ktorý sa NN (L) International opiera, aby mohla tvrdiť, že situácia zahraničných a belgických PKI nie je porovnateľná, je skutočnosť, že PKI so sídlom v Luxembursku už podliehajú v tomto členskom štáte dani z upísania. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že nevýhody, ktoré môžu vyplývať z paralelného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú v prípade, že takýto výkon nie je diskriminačný, obmedzenia voľnosti pohybu.[36] Členské štáty preto nie sú povinné prispôsobiť svoje daňové systémy daňovým systémom iných členských štátov, aby zamedzili dvojitému zdaneniu.[37]

60. Na účely zdanenia hospodárskej činnosti na území Belgicka sú tuzemské a zahraničné PKI plne porovnateľné. Jediný rozdiel vzniká, pokiaľ ide o oblasť, ktorá bola výslovne vynechaná: paralelný výkon daňovej právomoci členských štátov. Podľa môjho názoru preto sporný daňový režim nemôže predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

61. Napokon pripomínajúc tvrdenia, ktoré už boli predložené v bode 43 týchto návrhov, použitie článku 10 ES (v podstate nahradený článkom 4 ods. 3 ZFEÚ) a článku 293 ES (zrušený Lisabonskou zmluvou) nemôže viesť k inému záveru.

62. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na druhú a tretiu otázku vyhlásením, že článok 56 ods. 1 ES nebráni daňovým právnym predpisom členského štátu, akými sú právne predpisy, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, ktoré podriaďujú PKI rezidentov a nerezidentov každoročnej dani na základe čistých súm podielových listov upísaných na jeho území.

4. Osobitná sankcia vzťahujúce sa len na zahraničné PKI

63. Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa majú články 49 ES, 56 ES a 58 ES vykladať tak, že bránia článku 162 ods. 2 belgického Zákonníka o dani z dedičstva. Toto ustanovenie ukladá osobitnú sankciu voči PKI so sídlom v inom členskom štáte, ktoré obchodujú so svojimi podielovými listami v Belgicku: ak nepodajú daňové priznanie v stanovenej lehote alebo ak nezaplatia každoročnú daň, môže im byť súdnym rozhodnutím zakázané obchodovať „v budúcnosti“ so svojimi podielovými listami v Belgicku.

64. NN (L) International a Komisia tvrdia, že sankcia zavedená článkom 162 ods. 2 belgického Zákonníka o dani z dedičstva predstavuje diskrimináciu na základe miesta sídla, keďže podobné sankcie neexistujú voči belgickým PKI. Komisia na pojednávaní uviedla, že má v úmysle začať konanie o porušení povinnosti v tejto súvislosti. Naopak, belgická vláda tvrdí, že existuje rovnocenná sankcia voči vnútroštátnym PKI. Ide o článok 133b Zákonníka o dani z dedičstva, ktorý stanovuje okrem iného možnosť zatvorenia prevádzok podniku, ak bol štatutárny orgán, člen alebo zamestnanec tohto podniku odsúdený za porušenie ustanovení Zákonníka o dani z dedičstva. Belgická vláda na pojednávaní potvrdila, že sankcie obsiahnuté v článku 133b sa vzťahovali aj na zahraničné PKI. Podľa belgickej vlády sú však tieto alebo iné druhy sankcií, akými sú peňažné sankcie, veľmi ťažko vymožiteľné voči zahraničným PKI. Z tohto dôvodu sa považovalo za nevyhnutné zaviesť osobitnú sankciu voči zahraničným PKI. Táto vláda tiež tvrdí, že rozdielne zaobchádzanie s belgickými a zahraničnými PKI je povolené na základe článku 58 ES, a je odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnú daňovú kontrolu a vyberanie dane.

36 — Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudky Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 38) a Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 27).

37 — Pozri napríklad rozsudky Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31), X (C-302/12, EU:C:2013:756, bod 29) a Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 33 a nasl.).

65. Osobitná sankcia stanovená v článku 162 ods. 2 Zákonníka o dani z dedičstva dáva súdom právomoc zakázať PKI so sídlom v iných členských štátoch, aby vykonávali svoju činnosť v Belgicku, aj keď môžu v rovnakej činnosti legálne pokračovať v členskom štáte pôvodu. Z tohto dôvodu by sa osobitná sankcia zavedená Belgickom iba voči zahraničným PKI mala preskúmať skôr z hľadiska slobody poskytovať služby zakotvenej v článku 49 ES. [38]

66. Malo by sa poukázať na to, že sankcia v článku 162 ods. 2 Zákonníka o dani z dedičstva, teda sankcia, ktorá sa vzťahuje na zahraničné PKI, a sankcie v článku 133b zákonníka, najmä sankcie, ktoré sú všeobecne uplatniteľné, sa odlišujú, pokiaľ ide o ich povahu a závažnosť. Po prvé sankcie v článku 133b Zákonníka o dani z dedičstva možno uložiť len po odsúdení určitých osôb za podvodné porušenia zákonníka. Naopak, aby sa uplatnila sankcia podľa článku 162 ods. 2, nie je nevyhnutný úmysel (podvod) – zdá sa, že postačuje nedbanlivosť. Po druhé, pokiaľ ide o časovú pôsobnosť sankcií, článok 133b stanovuje, že sankcie, ktoré obsahuje, možno uložiť iba v nadväznosti na konečný rozsudok súdu, na obdobie od troch mesiacov do päť rokov. O takýto prípad však nejde, pokiaľ ide o trvanie sankcie, ktorú možno uložiť na základe článku 162 ods. 2 a ktorá sa zo zákona nepremlčiava. Zahraničnému PKI by sa preto mohlo zakázať obchodovať so svojimi podielovými listami v Belgicku bez časového obmedzenia.

67. Je teda celkom jasné, že tieto dva režimy sankcií sa značne líšia, pokiaľ ide o druh správania, ktorý trestne postihujú, a pokiaľ ide o závažnosť a trvanie zákazov, ktoré zakotvujú. V dôsledku toho zahŕňa sankcia stanovená v článku 162 ods. 2 belgického Zákonníka o dani z dedičstva rozdiel v zaobchádzaní len na základe miesta sídla. Predstavuje preto priamu diskrimináciu, ktorá je v rozpore s článkom 49 ES.

68. Preskúmanie belgických vnútroštátnych právnych predpisov z hľadiska voľného pohybu kapitálu, najmä vzhľadom na výnimky obsiahnuté v článku 58 ES, na ktorý sa odvoláva belgická vláda, nevedie k inému záveru.

69. Článok 58 ods. 1 písm. a) ES však určuje, že článok 56 ES sa nedotýka práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska. Podľa článku 58 ods. 3 ES však vnútroštátne opatrenia, na ktoré odkazuje toto ustanovenie, nesmú byť prostriedkom svojvoľnej diskriminácie alebo skrytého obmedzovanie voľného pohybu kapitálu. Je pravda, že takéto opatrenia môžu byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Nesmú však ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktoré členský štát presadzuje. [39]

70. Podľa môjho názoru má sankcia, ktorá je potenciálne časovo neobmedzená, zo svojej podstaty vážny problém splniť požiadavky primeranosti, najmä prvok nevyhnutnosti.

71. Z týchto dôvodov sa domnievam, že článok 49 ES bráni sankcii, aká je stanovená v článku 162 ods. 2 belgického Zákonníka o dani z dedičstva, pozostávajúcej z potenciálneho súdneho zákazu obchodovať v budúcnosti s podielovými listami na území členského štátu, ktorý sa vzťahuje len na zahraničné PKI.

38 — Pozri napríklad rozsudok Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International (C-42/07, EU:C:2009:519, body 48, 51 a 52).

39 — Pozri rozsudok Komisia/Belgicko (C-478/98, EU:C:2000:497, bod 41).

V – **Návrh**

72. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na otázky, ktoré položil Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel), odpovedal takto:

Smernica 69/335/EHS Rady zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania nebráni vyberaniu dane od PKI so sídlom v inom členskom štáte, akou je každoročná daň pre PKI, ktorá je predmetom konania vo veci samej.

Smernica Rady 85/611 z 20. decembra 1985 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov by sa mala vykladať v tom zmysle, že nebráni zavedeniu dane, akou je každoročná daň pre PKI, ktorá je predmetom konania vo veci samej.

Článok 56 ods. 1 ES nebráni daňovým právnym predpisom členského štátu, akými sú právne predpisy, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, ktoré podriaďujú PKI rezidentov a nerezidentov každoročnej dani na základe čistých súm podielových listov upísaných na jeho území.

Článok 49 ES bráni takej sankcii, aká je stanovená v článku 162 ods. 2 belgického Zákonníka o dani z dedičstva, pozostávajúcej z potenciálneho súdneho zákazu obchodovať v budúcnosti s podielovými listami na území členského štátu, ktorý sa vzťahuje len na zahraničné PKI.