Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 21. januarja 2016 [1]

Zadeva C-48/15

État belge
proti
NN (L) International, prej ING International SA, ki je v pravicah in obveznostih nasledila družbo ING Dynamic SA
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju, Belgija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe — Svoboda opravljanja storitev — Prost pretok kapitala — Letni davek na kolektivne naložbene podjeme (KNP) — Navezna okoliščina za davčne namene — Neto zneski, vpisani prek rezidenčnih posrednikov — Primerljivost tujih in belgijskih KNP — Posebna sankcija, ki se uporablja za tuje KNP“

I – **Uvod**

1. Letni davek na kolektivne naložbene podjeme (KNP) se je v Belgiji od leta 1993 odvajal od neto vrednosti sredstev teh podjemov (v nadaljevanju: letni davek). Ko je bil uveden, so ga bili zavezani plačevati samo belgijski KNP. Vendar so belgijski organi leta 2003 spremenili merilo za obdavčitev. Za plačilo letnega davka so poleg belgijskih KNP postali zavezani tudi tuji KNP, ki tržijo svoje enote v Belgiji. Pri obeh vrstah KNP se letni davek plača na celotne neto zneske, ki so bili „naloženi“ v Belgiji, kot je razvidno na dan 31. decembra prejšnjega leta. Belgijski organi so poleg spremembe merila za obdavčitev iz leta 2003 uvedli tudi novo posebno sankcijo za tuje KNP, ki ne plačajo dolgovanih zneskov v zvezi z letnim davkom.

2. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen v postopku med NN (L) International – KNP, ki ga ureja luksemburško pravo – in État belge (državo Belgijo). Postopek zadeva zavrnitev belgijskih davčnih organov, da povrnejo znesek letnega davka, ki ga je družba NN (L) International plačala za leto 2005. Predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali pravo Unije nasprotuje uporabi letnega davka za tuje KNP in naložitvi posebne sankcije tujim KNP, ki ne spoštujejo te davčne obveznosti.

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

Predložena vprašanja za predhodno odločanje zadevajo zlasti razlago Direktive 69/335/EGS,[2] Direktive 85/611/EGS,[3] svobode opravljanja storitev in prostega pretoka kapitala. Ta vprašanja so spet priložnost za Sodišče, da obravnava nasprotje med davčno suverenostjo držav članic in njihovimi obveznostmi, da spoštujejo temeljne svoboščine, zagotovljene v Pogodbah.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

1. Direktiva Sveta 69/335

3. Cilj Direktive 69/335 je odpraviti ovire za prost pretok kapitala z uskladitvijo posrednih davkov na zbiranje kapitala v državah članicah. V skladu s členom 1 te direktive države članice obračunajo kapitalskim družbam usklajeno dajatev na kapital na vložke kapitala. Člen 4 Direktive 69/335 določa seznama, v katerih so navedene tiste transakcije, ki so zavezane dajatvi na kapital, in tiste, ki so tej dajatvi lahko zavezane.

4. Direktiva 69/335 v skladu z zadnjo uvodno izjavo v preambuli tudi določa odpravo drugih posrednih davkov z enakimi značilnostmi, kot jih imata dajatev na kapital ali kolkovina. Zadevni davki so navedeni v členu 10 Direktive, ki določa, da razen dajatve na kapital države članice družbam, združenjem ali pravnim osebam, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, ne obračunajo nobenih drugih davkov: „(a) v zvezi s transakcijami iz člena 4; (b) v zvezi z vložki, posojili ali opravljanjem storitev, ki so del transakcij iz člena 4, in (c) v zvezi z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike“.

5. Člen 11 Direktive 69/335 državam članicam preprečuje, da bi obdavčevanju v kakršni koli obliki zavezale „(a) oblikovanja, izdaje, uvrstitve v kotacijo na borzi, uvrstitve na trg ali trgovanja z delnicami, deleži ali drugimi vrednostnimi papirji enake vrste ali s potrdili, ki predstavljajo take vrednostne papirje, ne glede na to, kdo jih je izdal; (b) posojil[a], vključno z državnimi obveznicami, najet[a] z izdajo zadolžnic ali drugih prenosljivih vrednostnih papirjev, ne glede na to, kdo jih je izdal, ali kater[e] koli formalnosti, povezan[e] z njimi, ali oblikovanja, izdaje, uvrstitve v kotacijo na borzi, uvrstitve na trg ali trgovanja s temi zadolžnicami ali drugimi prenosljivimi vrednostnimi papirji“.

2. Direktiva Sveta 85/611

6. Namen Direktive 85/611, kot je naveden v drugi uvodni izjavi, je uskladiti nacionalne zakone, ki urejajo kolektivne naložbene podjeme, zaradi približevanja pogojev konkurence med temi podjemi na ravni Unije in hkrati zagotoviti učinkovitejšo in enotnejšo zaščito za imetnike enot premoženja. Kot je navedeno v četrti uvodni izjavi, Direktiva postavlja skupna pravila o dovoljenjih, nadzoru, obliki in dejavnosti kolektivnih naložbenih podjemov za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) v državah članicah in podatkih, ki jih morajo objavljati.

2 — Direktiva Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 11). Ta direktiva je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 46, str. 11). Vendar se za namene te zadeve ratione temporis še naprej uporablja Direktiva 69/335.

3 — Direktiva Sveta z dne 20. decembra 1985 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 6, zvezek 1, str. 139). Ta direktiva, potem ko je bila večkrat spremenjena, je bila nadomeščena z Direktivo 2009/65/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. julija 2009 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) (UL L 302, str. 32), kakor je bila spremenjena z Direktivo 2014/91/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. julija 2014 (UL L 257, str. 186). Ponavljam, za namene obravnavane zadeve se je za čas dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari uporabljala Direktiva 85/611.

7. Člen 44(1) Direktive 85/611 določa, da mora „KNPVP, ki trži enote svojega premoženja v drugi državi članici, […] upoštevati veljavne zakone in druge predpise v tej državi, ki ne spadajo na področje, ki ga ureja ta direktiva“. Poleg tega morajo države članice v skladu s členom 44(3) Direktive določbe iz člena 44(1) uporabljati brez diskriminacije.

B – *Belgijsko pravo*

8. Letni davek na KNP je bil v zakonik o davku na dediščino (Code des droits de succession) vključen z zakonom z dne 22. julija 1993 v zvezi z obdavčevanjem in finančnimi določbami.[4] Pozneje je programski zakon z dne 22. decembra 2003,[5] ki je začel veljati 1. januarja 2004, letni davek spremenil, tako da je razširil njegovo področje uporabe. Na podlagi te spremembe so tudi tuji KNP, ki tržijo svoje enote v Belgiji, postali zavezani za plačilo letnega davka v skladu s členom 161(3) zakonika o davku na dediščino v različici, ki je veljala za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari.

9. Člen 161a zakonika o davku na dediščino glede obdavčljivega zneska določa: „1. Kar zadeva naložbene podjeme iz člena 161(1) in (2) [to je belgijski KNP], se davek plača od skupnega neto zneska, naloženega v Belgiji, kot je razviden na dan 31. decembra prejšnjega leta. […] 2. Kar zadeva naložbene podjeme iz člena 161(3) [to je tuji KNP], se davek plača na celoten neto znesek, ki je bil naložen v Belgiji in kot je razviden na dan 31. decembra prejšnjega leta, od njihovega vpisa pri komisiji za bančne, finančne in zavarovalne zadeve […].“

10. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je leta 2006 stopnja letnega davka znašala 0,07 % obdavčljivih zneskov.

11. Člen 162 zakonika o davku na dediščino razširja veljavnost sankcij iz knjige I zakonika na davek, določen v členu 161. Zlasti člen 162(2) zakonika, v različici, ki je veljala v upoštevnem času, določa posebno sankcijo za tuje KNP: s sodno odločbo se jim lahko prepove trženje njihovih enot v Belgiji v prihodnosti.

III – **Dejansko stanje, postopek in predložena vprašanja za predhodno odločanje**

12. NN (L) International (nasprotna stranka) je investicijska družba s spremenljivim delniškim kapitalom.[6] Sedež ima v Luxembourgu. V skladu s predložitveno odločbo, ki jo je predložilo cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju), je nasprotna stranka pravilno vložila svojo napoved za odmero letnega davka za neto zneske, naložene v Belgiji v letu 2005. Nasprotna stranka je davek tudi plačala v predpisanem roku.

13. Nasprotna stranka je v postopku na prvi stopnji izpodbijala zakonitost letnega davka in zahtevala njegovo vračilo v znesku 185.739,34 EUR. Nasprotna stranka je trdila, da je letni davek pomenil kršitev Direktive 69/335 in Direktive 85/611, skupaj z določbami Pogodbe v zvezi s svobodo opravljanja storitev in prostim pretokom kapitala. Podredno je zatrjevala, da je bil letni davek v nasprotju s členom 22 konvencije, ki jo je Belgija 17. septembra 1970 podpisala z Velikim vojvodstvom Luksemburg zaradi izogibanja dvojnega obdavčevanja in ureditve nekaterih drugih vprašanj v zvezi z davkom na dohodek in kapital (v nadaljevanju: konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja). Prvostopenjsko sodišče je podredni zahtevek potrdilo. Navedlo je, da je letni davek pomenil kršitev člena 22 konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, saj ga je štelo kot davek na

4 — Loi portant des dispositions fiscales et financières (Moniteur belge z dne 26. julija 1993, str. 17350).

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

6 — Splošno znana kot družba SICAV (société d'investissement à capital variable).

premoženje. Posledično je odločilo, da družbi NN (L) International letnega davka ni bilo treba plačati. Vendar je prvostopenjsko sodišče odločilo, da tožbeni razlog, katerega podlaga je kršitev Direktive 69/335, ni utemeljen. O drugih tožbenih razlogih na podlagi kršitve Pogodbe in Direktive 85/611 ni razsodilo.

14. Belgijski davčni organ je vložil pritožbo zoper odločbo prvostopenjskega sodišča. Navedel je, da sporni davek ni bil zajet v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja in da so bili člen 160 in naslednji zakonika o davku na dediščino združljivi z zgoraj navedenimi določbami prava Unije. Družba NN (L) International je zahtevala potrditev prvostopenjske sodne odločbe in podredno vložila nasprotno pritožbo v zvezi z odločbo prvostopenjskega sodišča, kar zadeva zavrnitev zahtevka, utemeljenega s kršitvijo Direktive 69/335, in to, da se ni izreklo o zahtevkih na podlagi kršitve drugih določb prava Unije.

15. V navedenih okoliščinah je cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju) prekinilo odločanje in v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba Direktivo Sveta 69/335 […] o posrednih davkih na zbiranje kapitala, zlasti njene člene 2, 4, 10 in 11 v medsebojni povezavi, razlagati tako, da nasprotujejo določbam nacionalne zakonodaje, kot sta člena 161 in 162 belgijskega zakonika o davku na dediščino, kakor sta bila spremenjena s programskim zakonom z dne 22. decembra 2003, o davku na kolektivne naložbene podjeme, saj morajo kolektivni naložbeni podjemi, ki so v drugi državi članici ustanovljeni v obliki kapitalskih družb in ki tržijo svoje enote v Belgiji, navedeni davek vsako leto plačati na celotni znesek svojih enot, vpisanih v Belgiji, zmanjšan za znesek odkupov ali vračilo takih vpisov, pri čemer so zneski, ki jih ti kolektivni naložbeni podjemi zberejo v Belgiji, obdavčeni z navedenim davkom, dokler z njimi razpolagajo navedeni podjemi?

2. Ali je treba člene od 49 do 55 in od 56 do [60] Pogodbe ES, po potrebi v povezavi s členoma 10 in 293, druga alinea, Pogodbe ES, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država članica enostransko spremeni navezno okoliščino v zvezi z davkom, kot je določen s členom 161 in naslednjimi belgijskega zakonika o davku na dediščino, zato da nadomesti osebno navezno okoliščino, ki temelji na stalnem prebivališču davčnega zavezanca in je določena v mednarodnem davčnem pravu, z domnevno dejansko navezno okoliščino, ki ni določena v mednarodnem davčnem pravu, ob upoštevanju dejstva, da država članica zaradi uveljavljanja svoje davčne suverenosti sprejme posebno sankcijo, kot je ta, določena v členu 162(3) belgijskega zakonika o davku na dediščino, samo nasproti tujim gospodarskim subjektom?

3. Ali je treba člena 49 in 56 Pogodbe ES, po potrebi v povezavi s členoma 10 in 293, druga alinea, Pogodbe ES, razlagati tako, da nasprotujeta obdavčitvi, kakršna je opisana zgoraj, ki – ker nikakor ne upošteva obdavčitev, katerih predmet so kolektivni naložbeni podjemi, ustanovljeni v drugi državi članici, že v matični državi članici – pomeni dodatno finančno obremenitev, ki lahko ovira trženje njihovih enot v Belgiji?

4. Ali je treba Direktivo Sveta 85/611 […] o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje, po potrebi v povezavi s členoma 10 in 293, druga alinea, Pogodbe ES, razlagati tako, da nasprotuje obdavčitvi, kot je opisana zgoraj, ker krši glavni cilj Direktive, in sicer olajšati trženje enot kolektivnih naložbenih podjemov v Evropski uniji?

5. Ali je treba člena 49 in 56 Pogodbe ES razlagati tako, da nasprotujeta upravnim stroškom, ki nastanejo pri pobiranju davka, kot je opisan zgoraj, naloženega kolektivnim naložbenim podjemom, ki so ustanovljeni v drugi državi članici in tržijo svoje enote v Belgiji?

6. Ali je treba člena 49 in 56 Pogodbe ES razlagati tako, da nasprotujeta določbi nacionalne zakonodaje, kot je člen 162(2) belgijskega zakonika o davku na dediščino, v obsegu, v katerem ta določba za kolektivne naložbene podjeme, ki so ustanovljeni v drugi državi članici in tržijo svoje enote v Belgiji, določa posebno sankcijo, in sicer prepoved, ki jo izreče sodišče, vlaganja enot v prihodnosti v Belgiji, če svoje napovedi ne predložijo do 31. marca vsakega leta ali ne plačajo zgoraj opisanega davka?“

16. Pisna stališča so predložile družba NN (L) International, belgijska vlada in Evropska komisija. Stranke, ki so sodelovale v pisnem delu postopka, so argumente ustno predstavile na obravnavi 28. oktobra 2015.

IV – **Presoja**

A – *Dopustnost predloženih vprašanj za predhodno odločanje*

17. Belgijska vlada v pisnih stališčih zatrjuje, da četrto, peto in šesto vprašanje, ki so bila predložena Sodišču, niso dopustna. Glede četrtega vprašanja ta vlada meni, da predložitvena odločba ne navaja nobenih posebnih razlogov, iz katerih bi veljalo, da je letni davek v nasprotju z Direktivo 85/611. Belgijska vlada v zvezi s petim vprašanjem trdi, da predložitveno sodišče ni navedlo nobenih določb nacionalnega prava, ki nalagajo upravna bremena, in da poleg tega ni predložilo nobenih informacij o posledični diskriminaciji, ki bi sledila v zvezi s tujimi KNP. Zadnjenavedeni argument je v svojih pisnih stališčih navedla tudi Komisija, čeprav dopustnosti vprašanja ni formalno izpodbijala. Belgijska vlada poleg tega meni, da peto vprašanje za namene reševanja spora v postopku v glavni stvari ni upoštevno. Nazadnje, belgijska vlada navaja tudi nedopustnost šestega vprašanja, kar utemeljuje z dejstvom, da člen 162(2) zakonika o davku na dediščino ne spada v okvir zadeve, ki jo obravnava nacionalno sodišče. Nima neposredne povezave s sporom v glavni stvari. Poleg tega je uporaba sankcije zoper družbo NN (L) International v prihodnosti povsem hipotetična.

18. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča [7] velja za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih predložijo nacionalna sodišča, domneva upoštevnosti. Sodišče lahko odločanje o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je predložilo nacionalno sodišče, zavrne, le če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, potrebnih za to, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore.

19. Ob uporabi teh meril v obravnavani zadevi menim, da je treba ugovora glede nedopustnosti vprašanj štiri in šest zavrniti. Strinjam pa se z belgijsko vlado, da bi bilo treba peto vprašanje zavrniti kot nedopustno.

20. Drži, da četrto vprašanje, kot ga je oblikovalo predložitveno sodišče, ne navaja posebne določbe Direktive 85/611, katere razlaga se predlaga. Namesto tega se zgolj sklicuje na Direktivo in njene cilje. Vendar mora Sodišče v skladu z uveljavljeno sodno prakso, [8] kadar so vprašanja oblikovana premalo natančno, iz vseh informacij, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, in iz dokumentov, ki se nanašajo na postopek v glavni stvari, zbrati elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti, upoštevajoč predmet spora. V obravnavani zadevi dejstvo, da vprašanje vsebuje le splošno sklicevanje na Direktivo 85/611, Sodišča ne ovira, da nacionalnemu sodišču predloži vse elemente razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili pri odločanju o obravnavani zadevi.

7 — Glej nedavno sodbo Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, točka 20 in navedena sodna praksa).

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

21. Glede šestega vprašanja ni mogoče trditi, da ni upoštevno za namene reševanja spora v postopku v glavni stvari. Družba NN (L) International v postopku v glavni stvari izpodbija zakonitost člena 160 in naslednjih zakonika o davku na dediščino, to je členov, ki vsebujejo ureditev, ki se po belgijskem pravu uporablja za letni davek. Predložitveno sodišče je tako pozvano, naj odloči v postopku, ki se nanaša na zakonitost ureditve letnega davka, vključno s posebnimi sankcijami, ki se jih v skladu s členom 162(2) zakonika o davku na dediščino naloži nerezidenčnim KNP. Zato to vprašanje ne more veljati za hipotetično ali brezpredmetno za reševanje spora v postopku v glavni stvari.

22. Poleg tega dejstvo, da sankcije, ki jih določa nacionalno pravo, niso bile naložene za ravnanje v obravnavani zadevi, Sodišču v preteklosti ni preprečilo, da bi odgovorilo na vprašanje za predhodno odločanje.[9] Sodišče je pogosto obravnavalo vprašanja, ki so vsebovala elemente sklicevanja na negotove dogodke ali položaje, ki bi morebiti lahko nastali, in je odločilo, da so taka vprašanja dopustna, dokler so upoštevna za namene reševanja spora v postopku v glavni stvari.[10] Metaforično povedano, če je jedro problema dejansko in resnično, bi moralo predložitveno sodišče imeti pravico, da Sodišče zaprosi za mnenje o morebitnih razsežnostih tega problema. To drži še toliko bolj, kadar razsežnosti tega problema povzročajo neprijetne posledice, kot je v primeru sankcij.

23. Zato je treba pomisleke, ki jih je glede dopustnosti četrtega in šestega vprašanja izrazila belgijska vlada, zavrniti.

24. Pri petem vprašanju gre za drugačen položaj. V skladu z ustaljeno sodno prakso[11] in tudi členom 94 Poslovnika Sodišča nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, zahteva, naj to sodišče opredeli pravne in dejanske elemente vprašanj, ki jih postavlja, ali vsaj razloži dejstva, ki so bila podlaga za ta vprašanja. Informacije, ki jih vsebuje predložitvena odločba, niso namenjene samo Sodišču, da da koristne odgovore, temveč tudi vladam in drugim zainteresiranim stranem, ki jim omogočajo, da predstavijo stališča v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije.[12]

25. V obravnavani zadevi ni v predložitveni odločbi ničesar, kar bi Sodišču omogočilo, da natančno ugotovi, kakšna naj bi bila ta „upravna bremena“, ki jih nacionalno sodišče navaja v petem vprašanju. Enaka negotovost se odraža v stališčih strank: belgijska vlada predpostavlja, da se pojem „upravna bremena“ nanaša na obveznost predložitve napovedi za odmero davka pri pristojnih organih. Enako predpostavko navaja Komisija. Po drugi strani je družba NN (L) International, ki v pisnih stališčih ni predstavila nobenega pogleda na to vprašanje, na obravnavi na kratko navedla, da je treba „upravna bremena“ razumeti tako, da se nanašajo na notranje stroške zbiranja ustreznih informacij v zvezi z identiteto in stalnim prebivališčem imetnikov enot premoženja.

26. Če povzamemo, Sodišče pred seboj nima dejanskega ali pravnega okvira za presojo „upravnih bremen“. Stranke tega vprašanja niso ustrezno obravnavale. Zato menim, da bi bilo treba peto vprašanje razglasiti za nedopustno.

9 — Glej sodbo P in S (C-579/13, EU:C:2015:369). Generalni pravobranilec M. Szpunar je v svojih sklepnih predlogih v tej zadevi navedel, da je bilo iz predložitvenega sklepa in stališč strank razvidno, da pritožnicama ni bila naložena nobena sankcija (C-579/13, EU:C:2015:39, točka 99).

10 — Glej med drugim in v tem smislu sodbe X in Y (C-200/98, EU:C:1999:566, točki 21 in 22), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, točka 65) in Gauweiler in drugi (C-62/14, EU:C:2015:400, točki 28 in 29).

11 — Glej med drugim sodbo Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, točka 28 in navedena sodna praksa).

12 — Glej med drugim sodbo Mlamali, (C-257/13, EU:C:2013:763, točka 24 in navedena sodna praksa).

B – *Presoja predloženih vprašanj za predhodno odločanje*

27. Najprej je treba poudariti, da je cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju) Sodišču predložilo v predhodno odločanje šest vprašanj, preden odloči o klasifikaciji davka za namene uporabe konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Tako Sodišče ni naprošeno, naj razloži klasifikacijo letnega davka. Analiza davka, opravljena v teh sklepnih predlogih, da bi se ugotovila njegova združljivost z upoštevnimi določbami prava Unije, ne vpliva na ugotavljanje narave davka za namene uporabe konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. To je naloga nacionalnega sodišča.

28. Moja vsebinska ocena predloženih vprašanj za predhodno odločanje sledi tako: prvič, obravnavana bo združljivost letnega davka s sekundarnim pravom Unije (prvo in četrto vprašanje). Drugič, letni davek bo analiziran z vidika njegove združljivosti s primarnim pravom, to je temeljnimi svoboščinami, ki temeljijo na Pogodbah (drugo in tretje vprašanje). Tretjič, preučil bom posebne sankcije, naložene izključno tujim KNP, in njihovo združljivost s primarnim pravom Unije (šesto vprašanje).

1. Prvo vprašanje: Direktiva 69/335

29. Cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju) želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali je treba člene 2, 4, 10 in 11 Direktive 69/335 razlagati tako, da nasprotujejo davku na tuje KNP, kot je belgijski letni davek. Vse stranke, ki so predložile stališča Sodišču, se strinjajo, da je odgovor na to vprašanje nikalen, ker se Direktiva 69/335 ne uporablja za letni davek.

30. S tem se strinjam.

31. Namen Direktive 69/335 je odpraviti posredne davke, ki niso dajatve na kapital, z enakimi značilnostmi kot slednje, torej tiste, za katere so zavezane transakcije iz te direktive. [13]

32. V obravnavani zadevi so podlaga za letni davek neto zneski, ki so bili naloženi v Belgiji, kot je razvidno na dan 31. decembra prejšnjega leta. Iz zakonodajne zgodovine, na katero se v pisnih stališčih sklicuje belgijska vlada, je razvidno, da je treba koncept „naloženih neto zneskov" razumeti tako, da se nanaša na skupne zneske KNP, zmanjšane za znesek odkupov. Koncept zneskov, naloženih v „Belgiji", se nanaša na transferje (vpise, prodajo), opravljene v Belgiji prek posredniške finančne institucije. [14] Belgijska vlada tudi ugotavlja, da na neto vrednost sredstev KNP vplivajo dejavniki, kot so znesek vpisov, povračila in dolgovi, spremembe vrednosti temeljnih sredstev, prihodki in stroški.

33. Iz tega je razvidno, da tak davek ni povezan z nobeno vrsto transakcij, zavezanih dajatvi na kapital v skladu s členom 4 Direktive 69/335. Kot je Sodišče že navedlo, vse take transakcije vključujejo prenos kapitala ali sredstev kapitalski družbi v državi članici obdavčitve ali pa vodijo do dejanskega povečanja kapitala ali sredstev družbe. [15] Enako letni davek ne spada na področje uporabe prepovedi iz člena 10 Direktive, saj ne ustreza nobeni od obdavčljivih transakcij, navedenih v členu 4, na katere se sklicuje člen 10(a) in (b) Direktive. Podobno letni davek ni povezan z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki se zahteva pred začetkom poslovanja, v smislu člena 10(c) Direktive. Nazadnje, letni davek se tudi ne nanaša na nobeno od transakcij, zajetih v členu 11 Direktive.

34. Zato je očitno, da letni davek ne spada na vsebinsko področje uporabe Direktive 69/335. Direktiva 69/335 se tako ne uporablja za zadevo, ki jo obravnava predložitveno sodišče. Zato Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori nikalno: Direktiva Sveta 69/335 ne nasprotuje naložitvi davka KNP, ustanovljenim v drugi državi članici, kot je letni davek na KNP, obravnavan v postopku v glavni stvari.

13 — Sodba Optiver in drugi (C-22/03, EU:C:2005:143, točka 27).

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

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

2. Četrto vprašanje: Direktiva 85/611

35. S četrtim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba Direktivo 85/611 razlagati tako, da nasprotuje naložitvi davka, kot je letni davek, ker ta posega v glavni cilj zadevne direktive, ki je olajšati trženje enot kolektivnih naložbenih podjemov za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) v Evropski uniji.

36. Družba NN (L) International v zvezi s tem vprašanjem trdi, da letni davek ovira izpolnjevanje ciljev iz Direktive 85/611. Belgijska vlada nasprotno zatrjuje, da Direktiva 85/611 pušča pristojnosti držav članic na področju obdavčevanja nedotaknjene. V enakem smislu Komisija trdi, da Direktiva 85/611 ne vsebuje nobene določbe o obdavčevanju in tako nima nobenega vpliva na obravnavano zadevo.

37. Strinjam se s stališčem Komisije in belgijske vlade.

38. Direktiva 85/611 usklajuje nacionalne zakone, ki urejajo KNPVP. Njen namen je olajšati prost pretok enot kolektivnih naložbenih podjemov v Uniji. Vendar je stopnja usklajenosti, ki jo določa Direktiva, omejena. Določa le osnovna skupna pravila o dovoljenjih, nadzoru, obliki in dejavnosti KNPVP v državah članicah in podatkih, ki jih morajo objavljati.[16] Direktiva 85/611 je bila sprejeta zlasti na podlagi člena 57(2) Pogodbe EGS (zdaj po spremembi člen 53 PDEU). Zadnjenavedeni člen pa ne posega v to, kako države članice obdavčujejo KNPVP.

39. Člen 44 Direktive 85/611 določa, da morajo KNPVP, ki tržijo enote svojega premoženja v drugih državah članicah, upoštevati veljavne zakone in druge predpise v zadevnih državah, ki ne spadajo na področje, ki ga ureja ta direktiva. Poleg tega morajo države članice v skladu s členom 44(3) Direktive take določbe uporabljati brez diskriminacije.

40. Člen 44 Direktive opozarja na vseobsegajočo in splošno prepoved diskriminacije na podlagi nacionalnosti ali kraja pridobitve pravne osebnosti. Vendar ga ni mogoče razumeti tako, da razširja vsebinsko področje uporabe Direktive 85/611.

41. Prvič, člen 44 je treba brati v okviru celotne Direktive 85/611: medtem ko usklajevanje, ki ga navedena direktiva določa, temelji na načelu nadzora matične države in vzajemnega priznavanja,[17] člen 44(1) priznava in ohranja pristojnosti držav članic gostiteljic, ki jih Direktiva ne zajema. Na podlagi navedenega je mogoče člen 44 najbolje razumeti tako, da ponovno potrjuje pristojnosti držav članic na tistih področjih, ki jih Direktiva ne zajema izrecno, vključno z obdavčevanjem.

42. Drugič, in še pomembneje, ne glede na razlago področja uporabe člena 44(1) je mogoče pravilo nediskriminacije iz člena 44(3) Direktive 85/611, na katero se sklicuje družba NN (L) International, razumeti kot potrditev načela nediskriminacije, ki ga že določajo Pogodbe. Zato mora biti presoja o tem, ali letni davek in posebne sankcije za nerezidenčne KNP vključujejo diskriminacijo, ravno nasprotno opravljena v okviru določb Pogodbe, ki se nanašajo na temeljne svoboščine.

43. Zato je Direktiva 85/611 v obravnavani zadevi brezpredmetna. Splošna in po definiciji dokaj abstraktna obveznost lojalnega sodelovanja iz člena 10 ES (ki jo je vsebinsko nadomestil člen 4(3) PEU) te ugotovitve ne spremeni.[18] Enako velja za člen 293 ES (ki ga je razveljavila Lizbonska pogodba). Sodišče je ugotovilo, da zadnjenavedena določba ni bila namenjena določitvi pravnega

16 — Glej uvodne izjave 2, 3 in 4 Direktive 85/611.

17 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi Gruslin (C-88/13, EU:C:2014:79, točka 4).

18 — Glej v tem smislu sodbi Deutsche Grammophon Gesellschaft (78/70, EU:C:1971:59, točka 5), Riseria Geddo (2/73, EU:C:1973:89, točka 4) in sklep Levy in Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, točki 26 in 28). Glej tudi sodbo 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 30 in naslednje).

pravila, ki bi se neposredno uporabljalo, temveč le opredeljuje vrsto zadev, o katerih države članice med seboj začnejo pogajanja, kolikor je to potrebno. Sledeč tej razlagi je Sodišče večkrat navedlo, da ta določba kljub dejstvu, da je opustitev dvojnega obdavčevanja vključena v cilje Pogodbe, ne ustvarja iztožljivih pravic za posameznike, na katere bi se ti lahko sklicevali pred nacionalnimi sodišči.[19]

44. Zato Sodišču predlagam, naj na četrto vprašanje odgovori, da je treba Direktivo Sveta 85/611 razlagati tako, da ne nasprotuje obdavčitvi, kot je letni davek na KNP, obravnavan v postopku v glavni stvari.

3. Drugo in tretje vprašanje: združljivost letnega davka s temeljnimi svoboščinami

45. Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki se mi ju zdi primerno preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali veljavne določbe Pogodbe v zvezi s svobodo opravljanja storitev in prostim pretokom kapitala, v povezavi s členoma 10 in 293 ES, nasprotujejo naložitvi letnega davka tujim KNP. Dvomi predložitvenega sodišča izhajajo predvsem iz dejstva, da so belgijski organi merilo za obdavčitev, ki je prej temeljilo na stalnem prebivališču davčnega zavezanca, nadomestili z merilom, ki temelji na „dejanski navezni okoliščini“. Poleg tega so belgijski organi uvedli posebno sankcijo, ki se uporablja samo za tuje gospodarske subjekte.

a) Zadevna svoboščina

46. Nacionalno sodišče se v svojih vprašanjih sklicuje na člene od 49 ES do 55 ES in člene od 56 ES do 60 ES (zdaj členi od 56 PDEU do 62 PDEU, členi od 63 PDEU do 66 PDEU in člen 75 PDEU), ne da bi podrobno opredelilo, kako se vsaka od teh določb uporablja za zadevo v postopku v glavni stvari. Vendar, kot poudarja Komisija, je očitno, da so upoštevne določbe, ki so se uporabljale v zadevnem času, členi 49 ES, 56 ES in 58 ES (zdaj členi 56 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU).

47. Kot je navedlo Sodišče, je treba za ugotovitev, pod katero temeljno svoboščino spada nacionalna zakonodaja, upoštevati namen zadevne zakonodaje.[20]

48. Nacionalna zakonodaja iz zadeve v glavni stvari določa letni davek na KNP na podlagi njihove neto vrednosti sredstev, pomnožene s številom vpisanih enot v državi članici obdavčitve. Za letni davek bi zato lahko veljalo, da potencialno ovira prost pretok kapitala in svobodo opravljanja storitev. Vendar je treba opozoriti, da bo Sodišče sporni ukrep preizkusilo zgolj glede na eno od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je ena od njiju popolnoma drugotna v razmerju do druge.[21] Ker v Pogodbi ES pojem „pretok kapitala“ ni opredeljen, je Sodišče menilo, da Priloga I k Direktivi 88/361[22] vsebuje neizčrpen seznam, ki ima informativno vrednost, saj navaja transakcije, ki lahko pomenijo pretok kapitala.[23] Za namene obravnavane zadeve je vredno omembe, da to, da rezidenti pridobijo enote tujih skladov, s katerimi se trguje ali ne trguje na borzi, spada med pretoke kapitala, ki so navedeni v delu A razdelka IV zadevne priloge, ki se izrecno nanaša na „[t]ransakcije z enotami investicijskih skladov“.[24]

19 — Glej med drugim sodbo Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, točka 16) in sklep Levy in Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, točka 27).

20 — Glej na primer sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, (EU:C:2012:707, točka 90) in Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, točka 31).

21 — Glej na primer sodbi Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, točka 33) in Fidium Finanz (C-452/04, EU:C:2006:631, točka 34).

22 — Direktiva Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (razveljavljena z Amsterdamsko pogodbo) (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 10, zvezek 1, str. 10).

23 — Sodba Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, točka 23 in navedena sodna praksa).

24 — Sodbi VBV - Vorsorgekasse (C-39/11, EU:C:2012:327, točka 21) in Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, točka 24).

49. V obravnavani zadevi je očitno, da je letni davek povezan s tem, da rezidenti pridobijo enote investicijskih skladov v smislu nomenklature iz Priloge I k Direktivi 88/361. Zato je družba NN (L) v predloženih pisnih stališčih zatrjevala, da je letni davek mogoče obravnavati, kot da zadeva predvsem prost pretok kapitala. [25]

50. Posledično menim, da je treba v okoliščinah obravnavane zadeve za namen presoje združljivosti letnega davka s Pogodbami preučiti predvsem prost pretok kapitala, ne pa svobode opravljanja storitev. [26]

b) Ali davek pomeni omejitev prostega pretoka kapitala?

51. Družba NN (L) International trdi, da navezna okoliščina, uporabljena v veljavni belgijski zakonodaji, ne upošteva mednarodno sprejetih meril za obdavčitev. Nasprotna stranka poleg tega zatrjuje, da je posledica letnega davka omejitev prostega pretoka kapitala. To pa zato, ker KNP nalaga finančno breme, ki lahko vpliva na dobiček imetnikov enot premoženja. Zato lahko po mnenju nasprotne stranke letni davek tuje KNP odvrne od trženja njihovih enot v Belgiji ali jih pri tem omeji, zlasti če se upošteva, da so KNP s sedežem v Luksemburgu že zavezani davku na vpis kapitala v navedeni državi. Komisija pa meni, da letni davek ne pomeni diskriminatorne obravnave, saj so belgijski KNP deležni enake davčne obravnave. [27] Belgijska vlada trdi, da je treba priznati načelo suverenosti države članice na davčnem področju in opozarja, da je dvojno obdavčevanje posledica sočasnega izvrševanja davčne suverenosti. Poleg tega je celoten namen uporabe letnega davka za tuje KNP ravno v tem, da se zagotovijo „enaki konkurenčni pogoji“ med različnimi naložbenimi proizvodi na belgijskem trgu.

52. Najprej je treba poudariti, da obdavčevanje KNP v Evropski uniji ni usklajeno. Dejansko se obdavčevanje držav članic na tem področju precej razlikuje. [28] Ob upoštevanju tega dejanskega stanja mora biti izhodiščna in splošna usmerjevalna točka te analize priznanje, da so za obdavčevanje KNP pristojne države članice in da se bodo, logično, države članice med seboj razlikovale.

53. Vendar, kot je ugotovilo Sodišče, [29] za ta vidik pristojnosti držav članic obstaja meja: nacionalna davčna pravila ne smejo omejevati temeljnih svoboščin. Ukrepi, ki so v skladu s členom 56(1) ES (zdaj člen 63(1) PDEU) prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvračali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvračali rezidente te države članice od naložb v drugih državah. [30]

25 — Glej, smiselno, sodbo Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, točka 25).

26 — Naj dodam, da analiza z vidika svobode opravljanja storitev ne bi pripeljala do drugačnega zaključka glede na metodološko poenotenost presoje, ki jo je treba opraviti v skladu s temi temeljnimi svoboščinami. Glej v tem smislu sodbo Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, točka 37). Za skupno preučitev nacionalnih ukrepov v skladu s členi 21 PDEU, 45 PDEU, 49 PDEU, 56 PDEU in 63 PDEU glej sodbo Libert in drugi (C-197/11 in C-203/11, EU:C:2013:288, točka 37 in naslednje). Glede svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala glej tudi sodbe Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točka 56), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točka 93) in Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 60).

27 — Komisija si pridržuje svoje stališče glede davčne stopnje, ki se uporablja za nekatere KNP v skladu s členom 161b(5), v zvezi s katerim je napovedala, da namerava začeti postopek za ugotavljanje kršitev (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). Vendar nacionalno sodišče te določbe ne obravnava in je tako ostala zunaj okvira obravnavane zadeve.

28 — Glej na primer Adema, R., UCITS and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of UCITS, Kluwer Law International 2009.

29 — Glej na primer sodbo Komisija/Madžarska (C-253/09, EU:C:2011:795, točka 42 in navedena sodna praksa).

30 — Sodba van Caster, (C-326/12, EU:C:2014:2269, točka 25 in navedena sodna praksa).

54. Pri uporabi teh načel za posamezna področja obdavčevanja je Sodišče v zadevah, v katerih je bila posledica nacionalnih ukrepov različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov, pogosto ugotovilo omejitev, ki jo člen 56(1) ES prepoveduje.[31] Obratno je Sodišče v primerih, v katerih davčno pravilo ni razlikovalo med davčnimi zavezanci, za katere je štelo, da so v primerljivem položaju, in posledica tega ni bila manj ugodna obravnava,[32] zavrnilo obstoj take omejitve.[33]

55. Iz okoliščin obravnavane zadeve je razvidno, da se nacionalna zakonodaja, kot je zatrdila Komisija, brez razlikovanja uporablja za rezidenčne in nerezidenčne KNP. Poleg tega tuji KNP zaradi uporabe letnega davka na koncu v Belgiji ne nosijo težjega davčnega bremena kot belgijski KNP.

56. Vendar družba NN (L) International trdi, da je posledica uporabe letnega davka za tuje KNP prepovedana diskriminacija, ker so položaji rezidenčnih in nerezidenčnih KNP, ki niso v primerljivih položajih, obravnavani enako.

57. S tem se ne strinjam. Dejansko drži, da na splošno velja, najpozneje vse od Aristotela, da krivica ne nastopi, le če se primerljivi položaji obravnavajo različno, temveč tudi če se objektivno različni položaji obravnavajo enako.[34] Težava je, da me konkretno in v obravnavanem primeru ne prepričajo argumenti družbe NN (L) International, v skladu s katerimi naj položaji tujih in belgijskih KNP glede plačila letnega davka ne bi bili primerljivi.

58. Sicer se je v skladu z ustaljeno sodno prakso na področju neposredne obdavčitve, kot sta davek na dohodek in davek na premoženje, na katerem so objektivne razlike med davčnimi zavezanci lahko pomembne, pogosto štelo, da rezidenti in nerezidenti v državi obdavčitve niso v primerljivem položaju glede uporabe določenih davčnih ugodnosti in ureditev.[35] Vendar tega ni mogoče razširiti tako daleč, da bi dali pooblastilo za splošno neenako obravnavanje rezidenčnih in nerezidenčnih gospodarskih subjektov, s čimer bi države članice prisilili k oblikovanju posebne davčne ureditve za nerezidente. Zato je treba za ugotovitev, ali sta položaja rezidenčnih in nerezidenčnih davčnih zavezancev primerljiva, oceniti njihov objektivni položaj z vidika njihovega položaja v zvezi s spornim davčnim sistemom. Po belgijski zakonodaji je neto vrednost sredstev KNP, trženih na njenem ozemlju v prejšnjem koledarskem letu, podvržena isti vrsti davka. Za domača in tuja podjetja, ki opravljajo enako gospodarsko dejavnost, tako veljajo enaki pogoji.

59. Družba NN (L) International se pri zatrjevanju, da položaja tujih in belgijskih KNP nista primerljiva, sklicuje na dejstvo, da so KNP s sedežem v Luksemburgu že zavezani davku na vpis kapitala v zadevni državi članici. Vendar je Sodišče že večkrat razsodilo, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvajanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala, če to izvajanje ni diskriminatorno.[36] Zato države članice niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic, da bi se odpravilo dvojno obdavčevanje.[37]

31 — Za novejšo sodno prakso glej na primer sodbe Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, točki 20 in 21), Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, točki 55 in 56), DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, točki 40 in 43) in van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, točki 36 in 37).

32 — Glej na primer sodbo Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2005:94, točka 37).

33 — Glej na primer sodbe X (C-686/13, EU:C:2015:375, točka 32 in naslednje), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točki 39 in 40) in Kerckhaert in Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, točka 17 in naslednje).

34 — Aristotle's Nicomachean Ethics. A New Translation (Aristotelova Nikomahova etika. Nov prevod), Bartlett, R. C., in Collins, S. D., University of Chicago Press, 2011, Knjiga V.3. 1131a20.

35 — Kot je v svojih nedavnih sklepnih predlogih v zadevi Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, točka 33) navedel generalni pravobranilec M. Wathelet, so redki primeri, v katerih je Sodišče presodilo, da zaradi neprimerljivosti položajev rezidentov in nerezidentov neenako obravnavanje ni diskriminatorno. Glej na primer sodbe Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 31), D. (C-376/03, EU:C:2005:424, točka 31 in naslednje) in Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, točka 41 in naslednje). To pa ne velja glede drugih sistemov obdavčevanja, ki ne upoštevajo objektivnih razlik med davčnimi zavezanci. Glej v tem smislu sodbi Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793, točki 57 in 58) in Komisija/Madžarska (C-253/09, EU:C:2011:795, točki 56 in 57).

36 — Glej v tem smislu na primer sodbe Kerckhaert in Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, točka 20), Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, točka 38) in Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točka 27).

37 — Glej na primer sodbe Block (C-67/08, EU:C:2009:92, točka 31), X (C-302/12, EU:C:2013:756, točka 29) in Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točka 33 in naslednje).

60. Za namene obdavčitve gospodarske dejavnosti na ozemlju Belgije so domači in tuji KNP popolnoma primerljivi. Edina razlika nastane glede področja, ki je bilo izrecno izpuščeno: vzporedno izvajanje davčne pristojnosti držav članic. Tako menim, da izpodbijana davčna ureditev ne more pomeniti omejitve prostega pretoka kapitala.

61. Nazadnje, s sklicevanjem na trditve, ki so že predstavljene v točki 43 teh sklepnih predlogov, uporaba člena 10 ES (vsebinsko nadomeščenega s členom 4(3) PEU) in člena 293 ES (razveljavljenega z Lizbonsko pogodbo) ne more voditi v drugačno sklepanje.

62. Zato Sodišču predlagam, naj na drugo in tretje vprašanje odgovori z obrazložitvijo, da člen 56(1) ES ne nasprotuje davčni zakonodaji države članice, kot je zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, ki rezidenčne in nerezidenčne KNP zavezuje letnemu davku na podlagi neto zneskov, vpisanih na njenem ozemlju.

4. Posebna sankcija, ki se uporablja samo za tuje KNP

63. Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem sprašuje, ali je treba člene 49 ES, 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujejo členu 162(2) belgijskega zakonika o davku na dediščino. Ta določba nalaga posebno sankcijo KNP, ustanovljenim v drugi državi članici, ki tržijo svoje enote v Belgiji: če napovedi za odmero davka ne predložijo v predpisanem roku ali če ne plačajo letnega davka, se jim lahko s sodno odločbo „v prihodnosti“ prepove trženje njihovih enot v Belgiji.

64. Družba NN (L) International in Komisija zatrjujeta, da sankcija, ki jo nalaga člen 162(2) belgijskega zakonika o davku na dediščino, pomeni diskriminacijo na podlagi sedeža, ker ni podobne sankcije za belgijske KNP. Komisija je na obravnavi navedla, da namerava v zvezi s tem vprašanjem začeti postopek za ugotavljanje kršitev. Belgijska vlada nasprotno trdi, da obstaja enakovredna sankcija za nacionalne KNP. Člen 133b zakonika o davku na dediščino je tisti, ki med drugim določa možnost zaprtja poslovalnic podjetja, če je bil menedžer, član ali zaposleni zadevnega podjetja obsojen zaradi kršenja določb zakonika o davku na dediščino. Belgijska vlada je na obravnavi potrdila, da je sankcije iz člena 133b mogoče uporabiti tudi za tuje KNP. Vendar je po zatrjevanju belgijske vlade te ali druge vrste sankcij, kot so finančne kazni, zoper tuje KNP zelo težko izvršiti. Zato je veljalo, da je za tuje KNP potrebna posebna sankcija. Zadevna vlada tudi trdi, da je v skladu s členom 58 ES različno obravnavanje belgijskih in tujih KNP dovoljeno in utemeljeno, ker je treba zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora in izterjave davka.

65. Posebna sankcija iz člena 162(2) zakonika o davku na dediščino pooblašča sodišča, da KNP, ki imajo sedež v drugih državah članicah, prepovejo opravljanje njihovih dejavnosti v Belgiji, čeprav lahko enake dejavnosti zakonito še naprej opravljajo v matični državi članici. Zato bi bilo posebno sankcijo, ki je bila v Belgiji naložena samo tujim KNP, bolje obravnavati z vidika svobode opravljanja storitev iz člena 49 ES. [38]

66. Poudariti je treba, da se sankcija iz člena 162(2) zakonika o davku na dediščino, tj. sankcija, ki se uporablja za tuje KNP, po naravi in teži razlikuje od sankcij iz člena 133b zakonika, tj. sankcij, ki se uporabljajo na splošno. Prvič, sankcije iz člena 133b zakonika o davku na dediščino je mogoče naložiti šele po obsodbi določenih oseb za kršitve zakonika zaradi goljufije. Nasprotno se za uvedbo sankcije po členu 162(2) ne zahteva namen (goljufija) – videti je, da zadošča malomarnost. Drugič, v zvezi s časovno veljavo sankcij člen 133b določa, da se sankcije, ki jih vsebuje, lahko po pravnomočni sodbi sodišč naložijo le za obdobje od treh mesecev do pet let. Vendar to ne velja za trajanje sankcije, ki se jo lahko naloži v skladu s členom 162(2), za katero ni zakonsko določene časovne omejitve. Tujemu KNP bi tako lahko prepovedali trženje njegovih enot v Belgiji za nedoločen čas.

38 — Glej na primer sodbo Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International (C-42/07, EU:C:2009:519, točke 48, 51 in 52).

67. Zato je povsem jasno, da se ta režima sankcij precej razlikujeta glede vrste vedenja, ki šteje za kaznivo dejanje, ter strogosti in dolžine prepovedi, ki jo nalagata. Posledica sankcije iz člena 162(2) belgijskega zakonika o davku na dediščino je različno obravnavanje samo na podlagi sedeža. Zato pomeni neposredno diskriminacijo, ki je v nasprotju s členom 49 ES.

68. Preučitev belgijskih nacionalnih določb z vidika prostega pretoka kapitala, zlasti ob upoštevanju izjem iz člena 58 ES, na kateri se sklicuje belgijska vlada, ne vodi v drugačen sklep.

69. Člen 58(1)(a) ES določa, da člen 56 ES ne posega v pravico držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče. Vendar v skladu s členom 58(3) ES nacionalni ukrepi, na katere se ta določba nanaša, ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala. Drži, da so taki ukrepi lahko utemeljeni z nujnim razlogom v splošnem interesu. Vendar ne smejo presegati tega, kar je potrebno za doseganje ciljev, ki jih navede država članica. [39]

70. Menim, da sankcija, ki je potencialno časovno neomejena, po svoji naravi zelo težko izpolni zahteve po sorazmernosti, zlasti glede elementa potrebnosti.

71. Iz teh razlogov predlagam ugotovitev, da člen 49 ES nasprotuje sankciji, kot je določena v členu 162(2) belgijskega zakonika o davku na dediščino, ki vsebuje potencialno prepoved, s sodno odločbo, trženja enot na ozemlju države članice v prihodnosti, ki velja samo za tuje KNP.

V – **Predlog**

72. Ob upoštevanju zgoraj navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki mu jih je predložilo cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju) odgovori tako:

Direktiva Sveta 69/335 z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala ne nasprotuje naložitvi davka na KNP, ustanovljene v drugi državi članici, kot je letni davek na KNP, obravnavan v postopku v glavni stvari.

Direktivo Sveta 85/611/EGS z dne 20. decembra 1985 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje je treba razlagati tako, da ne nasprotuje obdavčitvi, kot je letni davek na KNP, obravnavan v postopku v glavni stvari.

Člen 56(1) ES ne nasprotuje davčni zakonodaji države članice, kot je zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, ki rezidenčne in nerezidenčne KNP zavezuje za plačilo letnega davka na podlagi neto zneskov, vpisanih na njenem ozemlju.

Člen 49 ES nasprotuje sankciji, kot je določena v členu 162(2) belgijskega zakonika o davku na dediščino, ki vsebuje potencialno prepoved, s sodno odločbo, trženja enot na ozemlju države članice v prihodnosti, ki velja samo za tuje KNP.

39 — Glej sodbo Komisija/Belgija (C-478/98, EU:C:2000:497, točka 41).