Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

26 май 2016 година*

„Преюдициално запитване — Пряко данъчно облагане — Свободно движение на капитали — Свободно предоставяне на услуги — Директива 69/335/ЕИО — Членове 2, 4, 10 и 11 — Директива 85/611/ЕИО — Членове 10 ЕО и 293 ЕО — Годишен данък за предприятията за колективно инвестиране — Двойно данъчно облагане — Санкция, приложима за чуждестранните предприятия за колективно инвестиране“

По дело C-48/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour d'appel de Брюксел (Белгия) с акт от 23 октомври 2014 г., постъпил в Съда на 6 февруари 2015 г., в рамките на производство по дело

État belge, SPF Finances

срещу

NN (L) International SA, по-рано ING International SA, правоприемник на ING Dynamic SA,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на състава, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal и E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 октомври 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за NN (L) International SA, от J. Malherbe и M. Bertha, адвокати,

— за белгийското правителство, от M. Jacobs и J.-C. Halleux, в качеството на представители, подпомагани от A. Gillet, адвокат,

— за Европейската комисия, от W. Roels и C. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 януари 2016 г.,

* Език на производството: френски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 2, 4, 10 и 11 от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, 1969 г., стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9), изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година (ОВ L 156, 1985 г., стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75) (наричана по-нататък „Директива 69/335“), на Директива 85/611/ЕИО на Съвета от 20 декември 1985 година относно координирането на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) (ОВ L 375, 1985 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 1, стр. 138) във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО, както и на членове 49—66 ЕО във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между État belge, SPF Finances (белгийската държава, федерална публична служба „Финанси“) и NN (L) International SA, по-рано ING International SA, правоприемник на ING (L) Dynamic SA (наричано по-нататък „NN (L)“), по повод на искане за връщане на платения от последното за данъчната 2006 г. годишен данък за предприятията за колективно инвестиране (ПКИ) в размер на 185 739,34 EUR.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1 от Директива 69/335, отменена с Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, 2008 г., стр. 11), гласи:

„Транзакциите, обект на облагане с данък върху вноската, подлежат на облагане само в държавата членка, на чиято територия се намира ефективният център на управление на дружеството в момента, когато такива транзакции се осъществяват“.

4 Член 4 от тази директива предвижда:

„1. Следните транзакции са облагаеми с данък върху вноската:

а) учредяването на капиталово дружество;

б) преобразуването в капиталово дружество на дружество, асоциация или юридическо лице, което не е капиталово дружество;

в) увеличаването на капитала на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид;

г) увеличаването на активите на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид, като не се вземат предвид акциите в капитала или активите на дружеството, а правата от този тип, идентични с тези на членовете, като право на глас, дял при разпределението на печалбата или дял при разпределението на салдото след ликвидация;

д) прехвърлянето от трета държава в държава членка на ефективния център на управление на дружество, асоциация или юридическо лице с регистрация на офиса в трета държава, които се приемат в тази държава членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската;

е) прехвърлянето от трета държава в държава членка на регистрирания офис на дружество, асоциация или юридическо лице, чийто ефективен център на управление е в трета страна, които се приемат в тази държава членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската;

ж) прехвърлянето от една държава членка в друга държава членка на ефективния център на управление на дружество, асоциация или юридическо лице, които се приемат в последната държава членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската, но не се приемат за такава в другата държава членка;

з) преместването от една държава членка в друга държава членка на регистрирания офис на дружество, асоциация или юридическо лице, чиито ефективен център на управление е в трета страна и които се приемат в последната държава членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската, но не се приемат за такава в другата държава членка.

2. Следните транзакции могат да продължат да бъдат обект на налог върху капитала до степента, до която са облагани по ставка от 1 %, както на 1 юли 1984 г.:

а) увеличаване на капитала на капиталово дружество чрез капитализиране на печалбата или на постоянните или временните резерви;

б) увеличаването на активите на капиталово дружество чрез предоставяне на услуги от член, което не води пряко до увеличаване на капитала на дружеството, но се отразява в изменение на правата [в] дружеството или може да повиши стойността на дружествените дялове;

в) заем[,взет] от капиталово дружество, ако кредиторът има право на дял от печалбата на дружеството;

г) заем[, взет] от капиталово дружество от [негов] член, съпруг или дете на члена, или […] от трета страна, ако е гарантиран от член, при условие че такива заеми имат същата функция като тази на увеличаването на капитала на дружеството;

[…]“.

5 Съгласно член 10 от тази директива:

„Независимо от данъка върху вноската, държавите членки не облагат с каквито и да било данъци дружествата, асоциациите или юридическите лица, осъществяващи стопанска дейност:

а) по отношение на транзакциите, посочени в член 4;

б) по отношение на вноските, заемите или предоставянето на услуги, явяващи се като част от транзакциите, посочени в член 4;

в) по отношение на регистрацията или всяка друга необходима формалност за започването на бизнес, на която може да бъде подложено дружество, асоциация или юридическо лице, опериращи с търговска цел, поради правната си форма“.

6 Член 11 от посочената директива предвижда:

„Държавите членки не облагат под каквато и да е форма:

а) създаването, емитирането, [допускането за котиране] на фондовата борса, [пускането на] пазара или търгуването с дялове, акции и други ценни книжа от този вид, или със сертификати, представляващи такива ценни книжа, независимо от кого са издадени;

б) заемите, включително държавни бонове, възникнали с емитирането на ценни книжа с фиксиран лихвен процент или други [прехвърляеми] ценни книжа […], независимо от кого са емитирани, или всички формалности, свързани с това, или създаването, емитирането, [допускането за котиране] на фондовата борса, [пускането на] пазара или търгуването с такива ценни книжа с фиксиран лихвен процент или други [прехвърляеми] ценни книжа […]“.

7 Съображения от второ до четвърто от Директива 85/611, отменена с Директива 2009/65/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 13 юли 2009 година относно координирането на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) (ОВ L 302, стр. 32), гласят:

„като има предвид, че националните закони, уреждащи [ПКИ] следва да бъдат координирани с цел сближаване на условията на конкуренция между такива предприятия на общностно равнище и същевременно гарантиране на по-ефективна и по-уеднаквена защита на притежателите на дялови единици; като има предвид, че благодарение на това координиране [ПКИ], намиращи се в дадена държава членка, ще бъдат облекчени при търгуването на дяловите си единици в други държави членки;

като има предвид, че постигането на горепосочените цели ще способства за премахването на ограниченията пред свободното движение на дялови единици на [ПКИ] в рамките на Общността и че подобно координиране ще способства за възникването на европейски капиталов пазар;

като има предвид, че с оглед на горепосочените цели е желателно да бъдат въведени общи основни правила за разрешаване, надзор, структуриране и функциониране на [ПКИ], намиращи се в държавите членки, както и за задължително публикуваната от такива предприятия информация;

[…]“.

8 Член 44 от Директива 85/611 предвижда:

„1. ПКИПЦК, което търгува дяловите си единици в друга държава членка, е длъжно да спазва законовите, подзаконовите и административните разпоредби, действащи в тази държава, които не попадат в областта, регулирана в настоящата директива.

[…]

3. Разпоредбите, посочени в параграф 1 и 2, трябва да се прилагат без дискриминация“.

Белгийското право

9 Кодексът за данъка върху наследствата (Code des droits de succession), изменен с Програмен закон от 22 декември 2003 г. (*Moniteur belge* от 31 декември 2003 г., стр. 62160, наричан по-нататък „Кодексът за данъка върху наследствата“), съдържа книга II *bis*, озаглавена „Годишен данък за [ПКИ], кредитните институции и застрахователните предприятия“ (наричан по-нататък „годишният данък за ПКИ“). С посочения Програмен закон, който влиза в сила на 1 януари 2004 г., приложното поле на този данък, който първоначално се е дължал само от белгийските ПКИ, е разширено по отношение на чуждестранни ПКИ, търгуващи с дяловите си единици в Белгия.

10 Според член 133 *ter* от Кодекса за данъка върху наследствата при осъждане за някое от нарушенията, предвидени в определени разпоредби от този кодекс, съдът може да наложи на осъденото лице забрана да упражнява професията си за срок от три месеца до пет години и освен това да постанови затваряне, също за срок от три месеца до пет години, на местата, където извършва стопанска дейност дружеството, групата или предприятието, на които осъденото лице е ръководител, член или служител.

11 Член 161 от Кодекса за данъка върху наследствата гласи:

„Годишен данък дължат, считано от 1 януари на годината, следваща регистрирането им от Банковата, финансова и застрахователна комисия:

1° учредените като юридически лица [ПКИ] по член 108, алинея 1, точки 1 и 2 от Закона от 4 декември 1990 г. за финансовите операции и финансовите пазари;

2° дружествата, управляващи учредените като неправосубектни инвестиционни фондове [ПКИ] по член 108, алинея 1, точки 1 и 2 от Закона от 4 декември 1990 г. за финансовите операции и финансовите пазари;

3° чуждестранните [ПКИ] по член 137 от Закона от 4 декември 1990 г. за финансовите операции и финансовите пазари с изключение на кредитните инвестиционни институции;

[…]“.

12 Съгласно член 161 *bis* от този кодекс:

„§ 1. По отношение на инвестиционните предприятия по член 161, точки 1 и 2 данъкът се дължи върху общия размер на инвестираните в Белгия нетни суми към 31 декември на предходната година.

За целите на прилагането на алинея 1:

1° дяловите единици, придобити в чужбина за сметка на лице, пребиваващо в Кралство Белгия, се считат за инвестирани в Белгия;

2° когато инвестиционното предприятие не предостави на администрацията данни, които са важни и необходими за събирането на данъка, същият се дължи върху общата стойност на имуществото, управлявано към 31 декември на предходната година, като това не изключва прилагането на член 162. Кралят може да определи кои данни са важни и необходими за събирането на данъка.

§ 2. П отношение на инвестиционните предприятия по член 161, точка 3 данъкът се дължи върху общия размер на инвестираните в Белгия нетни суми към 31 декември на предходната година, считано от регистрирането им от Банковата, финансова и застрахователна комисия.

За целите на прилагането на алинея 1:

1° дяловите единици, инвестирани в чужбина от финансов посредник, не могат да се приспадат от брутните суми, инвестирани в Белгия при покупка с намесата на финансов посредник в Белгия;

2° когато инвестиционното предприятие не предостави на администрацията данни, които са от важни и необходими за събирането на данъка, същият се дължи върху общия размер на инвестираните в Белгия брутни суми към 31 декември на предходната година, като това не изключва прилагането на член 162. Кралят може да определи кои данни са важни и необходими за събирането на данъка.

[…]“.

13 Член 162 от посочения кодекс в редакцията му към датата на настъпване на фактите, разглеждани в главното производство, гласи:

„За данъка по член 161 се прилагат разпоредбите на книга I относно способите за доказване на укриването на имущество, давността, възстановяването и преследването и санкционирането на нарушителите.

При извършено от предприятие за инвестиране по член 163, точка 3 нарушение на разпоредбите на тази книга съдът може също да му наложи забрана в бъдеще да инвестира дялови единици в Белгия. За забраната се уведомяват предприятието за инвестиране, Банковата, финансова и застрахователна комисия и белгийското преприятие, което предприятието за инвестиране е определило, за да следи за изплащането на сумите, дължими на притежателите на дялови единици, за продажбата или покупката на същите и за разпространяването на информация на поне един от езиците на страната“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 NN (L), което е установено в Люксембург дружество, подава за данъчната 2006 г. декларация за облагане с годишния данък за ПКИ, в която посочва нетните суми, инвестирани в Белгия към 31 декември 2005 г., и заплаща в законоустановения срок данък в размер на 185 739,34 EUR. След това то оспорва пред Tribunal de première instance de Bruxelles (Първоинстанционен съд на Брюксел, Белгия) законосъобразността на посочения данък от гледна точка на Директива 69/335, членове 56—60 ЕО, Директива 85/611 и член 10 ЕО, както и при условията на евентуалност, на член 22 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане и уреждане на други въпроси в областта на данъчното облагане на доходите и капитала, подписана между Белгия и Великото херцогство Люксембург на 17 септември 1970 г. (наричана по-нататък „белгийско-люксембургската спогодба“).

15 С решение от 23 ноември 2011 г. Tribunal de première instance de Bruxelles отхвърля оплакването за нарушение на Директива 69/335, но уважава искането на NN (L), като приема за основателно изтъкнатото при условията на евентуалност оплакване за нарушение на белгийско-люксембургската спогодба.

16 État belge, SPF Finances обжалва това решение пред запитващата юрисдикция, като иска от нея да установи, че белгийско-люксембургската спогодба не се отнася до годишния данък за ПКИ, че член 160 и сл. от Кодекса за данъка върху наследствата са съвместими с правото на Съюза и че посоченият данък не подлежи на връщане, тъй като е събран законосъобразно.

17 NN (L) моли обжалваното решение да бъде потвърдено. При условията на евентуалност то подава насрещна жалба срещу това решение, доколкото се отхвърля оплакването за нарушение на Директива 69/335 и липсва произнасяне по оплакванията за нарушение на други разпоредби на правото на Съюза. Във връзка с това NN (L) приканва запитващата юрисдикция да сезира Съда с преюдициално запитване.

18 Запитващата юрисдикция посочва, че независимо как ще бъде квалифициран годишният данък за ПКИ, за да се определи дали той попада в приложното поле на белгийско-люксембургската спогодба, за него важи общата забрана за създаване на пречки за свободите на движение и не може a priori да се изключи, че разпоредбите на Директива 69/335 не са приложими за него.

19 При тези обстоятелства Cour d'appel de Bruxelles решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли Директива 69/335, и по-конкретно член 2 във връзка с членове 4, 10 и 11, да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредби от националното право като членове 161 и 162 от Кодекса за данъка върху наследствата относно облагането на предприятията за колективно инвестиране, доколкото с посочения данък предприятията за колективно инвестиране — учредени под формата на капиталови дружества в друга държава членка, които търгуват свои дялови единици в Белгия — се облагат годишно върху общия размер на инвестираните в Белгия дялови единици, намален със сумата на изкупуванията и възстановяванията на посочените дялови единици, вследствие на което с този данък се облагат сумите, набрани в Белгия от ПКИ, доколкото такива предприятия могат да се разпореждат с тях?

2) Трябва ли членове 49—55 и 56—60 от Договора за ЕО, евентуално във връзка с членове 10 и 293, второ тире от Договора за ЕО, да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да променя едностранно данъчна привръзка като предвидената в член 161 и сл. от белгийския Кодекс за данъка върху наследствата, за да замени личен критерий за привързване, основан на местопребиваването на данъчнозадълженото лице, залегнал в международното данъчно право, с евентуален вещен критерий за привързване, който не е установен в международното данъчно право, като се има предвид, че за да гарантира данъчния си суверенитет, държавата членка е приела специфична санкция като предвидената в член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата само по отношение на чуждестранните оператори?

3) Трябва ли членове 49 и 56 от Договора за ЕО, евентуално във връзка с членове 10 и 293, второ тире от Договора за ЕО, да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчно облагане като описаното по-горе, което, доколкото не отчита по никакъв начин данъците, с които вече са обложени в държавата членка на произхода им ПКИ, учредени в друга държава членка, представлява допълнителна финансова тежест, която може да затрудни търгуването на дяловите им единици в Белгия?

4) Трябва ли Директива 85/611, евентуално във връзка с членове 10 и 293, второ тире от Договора за ЕО, да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчно облагане като описаното по-горе, доколкото то нарушава основната цел на Директивата да улесни търговията на дялови единици на ПКИ в Европейския съюз?

5) Трябва ли членове 49 и 56 от Договора за ЕО да се тълкуват в смисъл, че не допускат административната тежест, до която води събирането на данък като описания по-горе от ПКИ, учредени в друга държава членка, които търгуват дяловите си единици в Белгия?

6) Трябва ли членове 49 и 56 от Договора за ЕО да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпоредба от националното право като член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, доколкото посочената разпоредба налага специфична санкция на ПКИ, учредени в друга държава членка, които търгуват дяловите си единици в Белгия, а именно съдебна забрана занапред за инвестиране на дялови единици в Белгия при неподаване на декларация до 31 март всяка година или при неплащане на описания по-горе данък?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта на петия въпрос

20 Белгийското правителство счита, че петият въпрос е очевидно ирелевантен за разрешаването на спора в главното производство и следователно недопустим. Освен това то отбелязва, че запитващата юрисдикция не е посочила конкретно кои разпоредби на вътрешното право според нея налагат административни тежести, нито в какво се изразява дискриминацията в това отношение на чуждестранните ПКИ спрямо белгийските ПКИ.

21 Следва да се припомни, че тъй като свързаните с правото на Съюза въпроси по презумпция са релевантни, Съдът може да откаже да се произнесе по отправен от национална юрисдикция преюдициален въпрос само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване или исканата преценка на валидността на норма от правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално решение от 16 юни 2015 г., Gauweiler и др., C-62/14, EU:C:2015:400, т. 25).

22 Що се отнася до данните от фактическа и правна страна, член 94 от Процедурния правилник на Съда предвижда, че преюдициалното запитване трябва по-специално да съдържа кратко изложение на предмета на спора и на релевантните факти или поне изложение на фактите, на които се основават въпросите, да възпроизвежда съдържанието на приложимите към спора в главното производство национални разпоредби и да излага причините, поради които запитващата юрисдикция има въпроси относно тълкуването на някои разпоредби на правото на Съюза, както и установената от нея връзка между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо в главното производство.

23 В случая в акта за преюдициално запитване не са посочени административните тежести, наложени според запитващата юрисдикция на чуждестранните ПКИ, нито са уточнени разпоредбите от вътрешното право, с които или поради които според нея се налагат тези тежести, и причините, поради които тя си поставя в тази връзка въпроси относно тълкуването на правото на Съюза. При тези обстоятелства Съдът не разполага с достатъчно данни от фактическа и правна страна, за да даде полезен отговор на петия въпрос, поради което този въпрос следва да се приеме за недопустим.

По първия въпрос

24 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 2, 4, 10 и 11 от Директива 69/335 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за ПКИ като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните ПКИ, инвестиращи дялови единици в тази държава членка.

25 В това отношение следва да се отбележи, че годишният данък за ПКИ не е свързан с нито една от трансакциите, които се облагат с данък върху вноските в капитала съгласно член 4 от Директива 69/335 и които, както посочва Съдът в точка 20 от решение от 27 октомври 1998 г., Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), се характеризират с прехвърляне на капитали или вещи на капиталово дружество в държавата членка по облагане или се изразяват в действително увеличение на капитала или активите на дружествата, какъвто очевидно не е случаят с „инвестираните в Белгия нетни суми“, за които се прилага посоченият данък. Този данък не спада и към забранените с член 10 от Директива 69/335, доколкото, от една страна, не съответства на нито една от облагаемите транзакции, изброени в член 4 от тази директива, към който препраща член 10, букви а) и б) от нея, и от друга страна, няма никаква връзка с регистрацията или каквато е да било друга формалност, необходима за започване на дейност, по смисъла на член 10, буква в) от посочената директива. Този данък изобщо не е свързан и с трансакциите по член 11 от същата директива.

26 Следователно годишният данък за ПКИ не попада в приложното поле на Директива 69/335. Ето защо последната допуска облагането с такъв данък на чуждестранните ПКИ.

27 Поради това на първия си въпрос следва да се отговори, че членове 2, 4, 10 и 11 от Директива 69/335 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за ПКИ като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните ПКИ, инвестиращи дялови единици в тази държава членка.

По четвъртия въпрос

28 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директива 85/611, евентуално във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за ПКИ като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните ПКИ, инвестиращи дялови единици в тази държава членка.

29 Белгийското правителство счита, че въпросът е недопустим, тъй като запитващата юрисдикция не сочи кои са членовете на Директива 85/611, които иска да бъдат тълкувани, нито причините, поради които изпитва съмнения във връзка с тълкуването на тази директива.

30 От текста на този въпрос обаче следва, че запитващата юрисдикция иска да установи дали Директива 85/611 във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО е пречка за данък като годишния данък за ПКИ, доколкото същият евентуално засяга основната цел на посочената директива да улесни търговията с дялови единици на ПКИПЦК в Съюза. Тези данни са достатъчни, за да позволят на Съда да даде на запитващата юрисдикция насоки за тълкуване, които да са ѝ полезни при разрешаването на спора в главното производство. Ето защо този въпрос е допустим.

31 Що се отнася до отговора на въпроса по същество, от съображения от второ до четвърто от Директива 85/611 следва, че за да се гарантира свободната търговия в рамките на Съюза на дяловите единици на ПКИПЦК, Директивата е насочена към координиране на националните закони, уреждащи ПКИПЦК, с цел, от една страна, сближаване в Съюза на условията на конкуренция между такива предприятия и от друга страна, гарантиране на по-ефективна и по-уеднаквена защита на притежателите на дялови единици. С оглед на това посочената директива установява общи основни правила за разрешаването, надзора, структурирането и функционирането на ПКИПЦК, както и за информацията, която те трябва да публикуват (решение от 11 септември 2014 г., Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, т. 33).

32 Трябва да се констатира, че данъчното облагане на ПКИПЦК не попада в областта, уредена с Директива 85/611, която не съдържа нито една разпоредба в това отношение. Въпреки това член 44, параграф 3 от тази директива изисква законовите, подзаконовите и административните разпоредби, приложими към ПКИПЦК в определена държава членка и непопадащи в областта, уредена с директивата, да се прилагат без дискриминация.

33 От изложеното следва, че годишният данък за ПКИ не попада в областта, уредена с Директива 85/611, и тъй като член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО не могат да променят този извод, посочената директива също допуска облагането на чуждестранните ПКИ с този данък, при условие че съответните разпоредби се прилагат без дискриминация, което ще бъде разгледано в рамките на втория, третия и шестия въпрос.

34 Ето защо на четвъртия въпрос следва да се отговори, че Директива 85/611, евентуално във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за ПКИ като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните ПКИ, инвестиращи дялови единици в тази държава членка, при условие че това законодателство се прилага без дискриминация.

По втория и третия въпрос

35 Вторият и третият въпрос, които е уместно да бъдат разгледани заедно, се отнасят, от една страна, до членове 49—60 ЕО, евентуално във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО, както и от друга страна, до членове 49 ЕО и 56 ЕО, евентуално във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО. Следва обаче да се отбележи, че само членове 49 ЕО и 56 ЕО са от значение за отговора на тези въпроси.

36 Всъщност, първо, е очевидно, че членове 50— 55 ЕО, 57 ЕО, 59 ЕО и 60 ЕО нямат връзка с въпросите на запитващата юрисдикция относно съответствието на годишния данък за ПКИ със свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали.

37 Второ, член 58 ЕО няма с нищо да допринесе за отговора на тези въпроси, доколкото посоченият данък се налага без разлика по отношение на белгийските и на чуждестранните ПКИ.

38 Трето, член 10 ЕО, който предвижда общо задължение за държавите членки, не би могъл да се тълкува в смисъл, че поражда самостоятелно задължение за тези държави извън задълженията им по членове 49 ЕО, 56 ЕО и 293 ЕО. Що се отнася до последната разпоредба, тя няма за цел да установи правна норма, която е приложима сама по себе си, а само определя рамките, в които държавите членки ще преговарят помежду си, когато е необходимо. Макар според тази разпоредба премахването на двойното данъчно облагане в Съюза да е една от целите на Договора за ЕО, от нейния текст следва, че тя не би могла да предостави на частноправните

субекти права, които те да могат да предявяват пред националните юрисдикции (вж. в този смисъл определение от 19 септември 2012 г., Levy и Sebbag, C-540/11, непубликувано, EU:C:2012:581, т. 26 и 27 и цитираната съдебна практика).

39 Освен това следва да се припомни, че когато дадена национална мярка се отнася едновременно до свободното предоставяне на услуги и до свободното движение на капитали, Съдът по принцип преценява разглежданата мярка с оглед само на една от тези две свободи, ако предвид обстоятелствата в главното производство се окаже, че едната от тях е напълно второстепенна по отношение на другата и може да бъде свързана с нея (вж. в този смисъл решения от 3 октомври 2006 г., Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, т. 34 и от 1 юли 2010 г., Dijkman и Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, т. 33).

40 Както отбелязва генералният адвокат в точки 48 и 49 от заключението си, доколкото с годишния данък за ПКИ се облагат нетните активи на чуждестранните ПКИ, този данък се дължи във връзка с придобиването от местни лица на котирани или некотирани на борсата дялови единици на чуждестранни предприятия. Тази операция спада към движенията на капитали, посочени в част А, отнасяща се до „[с]делки с дялови единици на [ПКИ]“, от рубрика IV от приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [(член, отменен с Договора от Амстердам)] (ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10), озаглавена „Операции с дялови единици на [ПКИ]“, на която Съдът признава указателна стойност (вж. в този смисъл решения от 7 юни 2012 г., VBV — Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, т. 21 и от 21 май 2015 г., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, т. 23 и 24). Следователно този данък се обхваща от свободното движение на капитали.

41 Дори да е възможно и свободното предоставяне на услуги да се окаже засегнато от налагането на данък като годишния данък за ПКИ, доколкото той може да се отрази на финансовите услуги, предоставяни от чуждестранни ПКИ в Белгия, в случая тази свобода е второстепенна по отношение на свободното движение на капитали и може да бъде свързана с него.

42 При тези обстоятелства следва да се приеме, че с втория и третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за ПКИ като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните ПКИ, инвестиращи дялови единици в тази държава членка.

43 В това отношение следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда държавите членки са длъжни да упражняват своята компетентност в областта на прякото данъчно облагане при спазване на правото на Съюза, и по-специално на основните свободи, гарантирани с Договора (вж. по-специално решение от 23 февруари 2016 г., Комисия/Унгария, C-179/14, EU:C:2016:108, т. 171 и цитираната съдебна практика).

44 Що се отнася до свободното движение на капитали, пак според постоянната практика на Съда забранените с член 56, параграф 1 ДФЕС ограничения на движението на капитали обхващат мерки, които могат да откажат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да откажат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (вж. в този смисъл решение от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 50 и цитираната съдебна практика).

45 По настоящото дело NN (L) счита, че като облага чуждестранните ПКИ с годишния данък за ПКИ, Кралство Белгия упражнява извънтериториална данъчна компетентност в противоречие с международната данъчна практика, и поддържа, че този данък е дискриминационен и представлява ограничение на свободното движение на капитали, доколкото данъчното третиране на белгийските и на чуждестранните ПКИ е еднакво, въпреки че положението, в

което се намират, обективно не е сходно. Всъщност, от една страна, за разлика от белгийските ПКИ, чуждестранните ПКИ били учредени в съответствие с чуждо право, нямали седалище в Белгия и както тяхното имущество, така и мястото, където е инвестиран капиталът им, били в чужбина. От друга страна, посоченият данък представлявал допълнителна финансова тежест за чуждестранните ПКИ, която, що се отнася до люксембургските ПКИ, се прибавяла към абонаментна такса, а това намалявало рентабилността на дяловите единици в ущърб на всички притежатели на дялови единици, независимо дали са белгийски или чуждестранни, отказвало ги да записват такива единици и следователно поставяло чуждестранните ПКИ в неизгодно положение спрямо белгийските.

46 Следва обаче да се отбележи, че доколкото годишният данък за ПКИ се прилага без разлика по отношение на белгийските и на чуждестранните ПКИ, единствената обективна разлика в положението на тези две категории ПКИ се състои в това, че за чуждестранните ПКИ годишният данък за ПКИ се прибавя към данъка, който те евентуално дължат в държавата членка по местоустановяването си.

47 Съдът обаче многократно е приемал, от една страна, че при липса на хармонизация на равнището на Съюза неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчни правомощия от различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват ограничения на свободите на движение (решения от 8 декември 2011 г., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, т. 38 и цитираната съдебна практика и от 21 ноември 2013 г., X, C-302/12, EU:C:2013:756, т. 28) и от друга страна, че държавите членки не са задължени да приспособяват собствените си данъчни системи към различните системи на данъчно облагане на другите държави членки, по-специално за да премахнат двойното данъчно облагане (вж. в този смисъл решение от 12 февруари 2009 г., Block, C-67/08, EU:C:2009:92, т. 31).

48 От изложеното следва, че годишният данък за ПКИ не може да се счита за ограничение на свободното движение на капитали.

49 Ето защо на втория и третия въпрос следва да се отговори, че член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че допуска законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за ПКИ като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните ПКИ, инвестиращи дялови единици в тази държава членка.

По шестия въпрос

50 С шестия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 49 ЕО и 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба като член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, с която държава членка предвижда специфична санкция, а именно съдебна забрана за бъдещо инвестиране на дялови единици в тази държава членка, която може да бъде наложена на чуждестранни ПКИ за неизпълнение на задължението за подаване на необходимата за събиране на данък за ПКИ годишна декларация или за неплащане на този данък.

51 Белгийското правителство поддържа, че и този въпрос е недопустим. Според него предмет на спора в главното производство е не санкцията, предвидена в член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, а връщането на годишния данък за ПКИ, който NN (L) е платило за данъчната 2006 г., поради което посоченият въпрос няма никаква връзка с предмета на спора и санкционирането в бъдеще на това дружество е хипотетично.

52 Видно от акта за преюдициално запитване обаче, в главното производство NN (L) оспорва законосъобразността на данъка, с който е обложено, като изтъква по-специално, че разпоредбите на Кодекса за данъка върху наследствата, уреждащи годишния данък за ПКИ, включително разпоредбите относно санкциите, не съответстват на правото на Съюза. Следователно въпросът, поставен от запитващата юрисдикция, не е очевидно без връзка с предмета на главното производство. Що се отнася до хипотетичността на санкцията, не би могло да се изисква страната да наруши вътрешното право и да ѝ бъде наложена санкция, за да може да се позове пред националния съд на нарушение на правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 13 март 2007 г., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, т. 64). Следователно шестият въпрос е допустим.

53 Доколкото санкцията, предвидена в член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, се състои в забрана за чуждестранните ПКИ да инвестират дялови единици в Белгия, тя следва, както отбелязва генералният адвокат в точка 65 от заключението си, да бъде разгледана от гледна точка на правилата за свободното предоставяне на услуги.

54 Във връзка с тази санкция в писменото си становище и в заседанието пред Съда белгийското правителство сочи, че тя е отражение на санкцията, предвидена в член 133 *ter* от Кодекса за данъка върху наследствата, към който препраща член 161, първа алинея от посочения кодекс, и е приложима както по отношение на белгийските, така и по отношение на чуждестранните ПКИ.

55 Въпреки това, противно на поддържаното от това правителство, санкцията, предвидена в член 133 *ter* от Кодекса за данъка върху наследствата, и тази, предвидена в член 162, втора алинея от същия кодекс, не биха могли да се считат за еквивалентни, дори да е възможно първата да води до закриване на ПКИ със седалище в Белгия, а втората да не е пречка за чуждестранно ПКИ да извършва дейността си другаде. Всъщност, най-напред, както уточнява белгийското правителство в заседанието пред Съда, тези санкции се налагат за различни деяния. По-нататък, първата, за разлика от втората от посочените санкции, може да бъде наложена само след осъждане на определени лица за нарушения на Кодекса за данъка върху наследствата, докато втората може да бъде наложена на чуждестранно ПКИ, което не е подало годишна данъчна декларация или не е платило данъка. Накрая, втората от тези санкции, която не изключва първата, за разлика от нея, не е ограничена във времето.

56 Така санкционният режим, предвиден от белгийското законодателство, се оказва по-строг по отношение на чуждестранните ПКИ, отколкото по отношение на белгийските ПКИ, които нямат същите правни задължения. Такава разлика в третирането, основана на местоустановяването, може да откаже чуждестранните ПКИ да търгуват с дялови единици в Белгия. Ето защо той представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги.

57 За да обоснове тази разлика в третирането, белгийското правителство изтъква, че забраните за упражняване на професионална дейност или решенията за затваряне на предприятието, за което работи ръководителят или служителят, осъден на основание член 133 *ter* и член 162, първа алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, са трудно приложими по отношение на чуждестранните ПКИ, които, поради това че седалището им не е в Белгия, инвестират там дяловите си единици чрез финансов посредник, и че други санкции, като например имуществени, също биха били трудно изпълними в чужбина.

58 В това отношение следва да се припомни, че ограничението на свободното предоставяне на услуги е недопустимо, освен ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобен случай прилагането на това ограничение трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 36 и цитираната съдебна практика).

59 Съдът вече е постановил, че необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка, представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги (решения от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39 и от 19 юни 2014 г., Strojírny Prostějov и ACO Industries Tábor, C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 46). Той е припомнил също така, че налагането на санкции, в това число от наказателен характер, може да се счита за необходимо, за да се гарантира ефективното спазване на дадена национална правна уредба, стига обаче естеството и размерът на наложената санкция във всеки конкретен случай да са пропорционални на тежестта на нарушението, което тя има за цел да санкционира (решение от 3 декември 2014 г., De Clercq и др., C-315/13, EU:C:2014:2408, т. 73 и цитираната съдебна практика).

60 В случая възможността за санкциониране на чуждестранните ПКИ, които не са изпълнили задължението си за подаване на декларация и за плащане, е обоснована от необходимостта да се гарантира събирането на годишния данък за ПКИ и е в състояние да позволи постигането на тази цел.

61 Въпреки това, макар налагането ѝ да зависи от преценката на съд, санкцията, предвидена в член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, състояща се в забрана за тези ПКИ в бъдеще да инвестират дялови единици в Белгия, надхвърля необходимото за постигане на посочената цел, доколкото тази разпоредба не ограничава срока на забраната и не предвижда възможност за нюансирането ѝ или за налагането на не толкова ограничителни санкции в зависимост от тежестта на извършеното нарушение.

62 Ето защо на шестия си въпрос следва да се отговори, че член 49 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба като член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, с която държава членка предвижда специфична санкция — а именно съдебна забрана за бъдещо инвестиране на дялови единици в тази държава членка — която може да бъде наложена на чуждестранни ПКИ за неизпълнение на задължението за подаване на годишната декларация, необходима за събирането на данък за ПКИ, или за неплащане на този данък.

По съдебните разноски

63 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) **Членове 2, 4, 10 и 11 от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за предприятията за колективно инвестиране като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните предприятия за колективно инвестиране, инвестиращи дялови единици в тази държава членка.**

2) **Директива 85/611/ЕИО на Съвета от 20 декември 1985 година относно координирането на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК), евентуално във връзка с член 10 ЕО и член 293, второ тире ЕО, трябва да се тълкува в смисъл, че**

допуска законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за предприятията за колективно инвестиране като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните предприятия за колективно инвестиране, инвестиращи дялови единици в тази държава членка, при условие че това законодателство се прилага без дискриминация.

3) **Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че допуска законодателство на държава членка, което въвежда годишен данък за предприятията за колективно инвестиране като разглеждания в главното производство и предвижда, че този данък се дължи от чуждестранните предприятия за колективно инвестиране, инвестиращи дялови единици в тази държава членка.**

4) **Член 49 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба като член 162, втора алинея от Кодекса за данъка върху наследствата, изменен с Програмен закон от 22 декември 2003 г., с която държава членка предвижда специфична санкция — а именно съдебна забрана за бъдещо инвестиране на дялови единици в тази държава членка — която може да бъде наложена на чуждестранни предприятия за колективно инвестиране за неизпълнение на задължението за подаване на годишната декларация, необходима за събирането на данък за предприятията за колективно инвестиране, или за неплащане на този данък.**

Подписи