ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 26ης Μαΐου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Άμεσοι φόροι — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών — Οδηγία 69/335/ΕΟΚ — Άρθρα 2, 4, 10 και 11 — Οδηγία 85/611/ΕΟΚ — Άρθρα 10 και 293 ΕΚ — Ετήσιος φόρος επί των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων — Διπλή φορολόγηση — Κύρωση που επιβάλλεται στους αλλοδαπούς οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων»

Στην υπόθεση C-48/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε cour d'appel de Bruxelles (εφετείο Βρυξελλών, Βέλγιο) με απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

État belge, SPF Finances

κατά

NN (L) International SA, πρώην ING International SA, διαδόχου της ING (L) Dynamic SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, την C. Toader, A. Rosas, A. Prechal και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Οκτωβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η NN (L) International SA, εκπροσωπούμενη από τους J. Malherbe και M. Bertha, avocats,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Jacobs και J.-C. Halleux, επικουρούμενους από τον A. Gillet, avocat,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και C. Soulay,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 21ης Ιανουαρίου 2016,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 4, 10 και 11 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ 1969, L 249, σ. 25), όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ 1985, L 156, σ. 23) (στο εξής: οδηγία 69/335), της οδηγίας 85/611/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1985, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) (ΕΕ 1985, L 375, σ. 3), σε συνδυασμό με το άρθρο 10 ΕΚ και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, καθώς και των άρθρων 49 ΕΚ έως 60 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 10 ΕΚ και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του Βελγικού Δημοσίου, ειδικότερα της SPF Finances (ομοσπονδιακή υπηρεσία Οικονομικών), και, αφετέρου, της NN (L) International SA, πρώην ING International SA, διαδόχου στα δικαιώματα και υποχρεώσεις της ING (L) Dynamic SA (στο εξής: NN (L)), όσον αφορά αίτηση επιστροφής του ετήσιου φόρου επί των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων (ΟΣΕ), ύψους 185 739,34 ευρώ, τον οποίο κατέβαλε NN (L) για το 2006.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, η οποία καταργήθηκε από την οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ 2008, L 46, σ. 11), όριζε:

«Οι πράξεις οι υποκείμενες στον φόρο εισφοράς φορολογούνται μόνον στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά τη στιγμή κατά την οποία διενεργούνται οι πράξεις αυτές. [...]»

4 Το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής όριζε τα εξής:

«1. Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

β) η μετατροπή σε κεφαλαιουχική εταιρία μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που δεν είναι κεφαλαιουχική εταιρία·

γ) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής·

δ) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής, αμειβομένων όχι διά μεριδίων αντιπροσωπευτικών του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας, αλλά διά δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων, όπως το δικαίωμα ψήφου, το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο εκκαθαριστικό υπόλοιπο·

ε) η μεταφορά από τρίτη χώρα σε κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, των οποίων η καταστατική έδρα ευρίσκεται σε τρίτη χώρα και που θεωρούνται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο κράτος μέλος αυτό·

στ) η μεταφορά από κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που θεωρείται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχική εταιρία στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία στο άλλο κράτος μέλος·

ζ) η μεταφορά από κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου που θεωρείται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχική εταιρία στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία στο άλλο κράτος μέλος·

η) η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή νομικού προσώπου, των οποίων η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως ευρίσκεται σε τρίτη χώρα και που θεωρούνται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο άλλο κράτος μέλος.

2. Οι ακόλουθες πράξεις μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, εφόσον υπάγονται στον φορολογικό συντελεστή 1 % την 1η Ιουλίου 1984:

α) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά της κεφαλαιοποιήσεως κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων·

β) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από έναν εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων·

γ) το δάνειο, το οποίο συνάπτει μία κεφαλαιουχική εταιρία, εφόσον ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ενός ποσοστού των εταιρικών κερδών·

δ) το δάνειο το οποίο συνάπτει μια κεφαλαιουχική εταιρία με έναν εταίρο, με τη σύζυγο ή τέκνο ενός εταίρου, καθώς επίσης το δάνειο που συνάπτεται με τρίτο πρόσωπο, εάν τούτο είναι εγγυημένο από έναν εταίρο, υπό τον όρο ότι τα δάνεια αυτά έχουν την ιδία λειτουργία με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

[...]»

5 Κατά το άρθρο 10 της εν λόγω οδηγίας:

«Πλην του φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν, όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, κανένα φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή:

α) για τις πράξεις, οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4·

β) για τις εισφορές, δάνεια ή παροχές, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων των αναφερομένων στο άρθρο 4·

γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητος, και στην οποία μία εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.»

6 Το άρθρο 11 της ίδιας οδηγίας όριζε τα εξής:

«Τα κράτη μέλη δεν υποβάλλουν σε οποιοδήποτε φόρο οποιασδήποτε μορφής:

α) την δημιουργία, έκδοση, εισαγωγή στο χρηματιστήριο ή θέση σε κυκλοφορία ή διαπραγμάτευση μετοχών, μεριδίων ή άλλων τίτλων ιδίας φύσεως, καθώς και τα πιστοποιητικά, τα παραστατικά των τίτλων αυτών, όποιος και αν είναι ο εκδότης τους·

β) τα δάνεια, συμπεριλαμβανομένων των παγίων δανείων, τα οποία συνάπτονται υπό μορφή εκδόσεως ομολογιών ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων, όποιος και αν είναι ο εκδότης τους και σε όλες τις σχετικές διατυπώσεις, όπως η δημιουργία, έκδοση, εισαγωγή στο χρηματιστήριο, κυκλοφορία ή διαπραγμάτευση αυτών των ομολογιών ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων.»

7 Η δεύτερη, η τρίτη και η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 85/611, η οποία καταργήθηκε από την οδηγία 2009/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2009, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) (ΕΕ 2009, L 302, σ. 32), είχαν ως εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι [...] ενδείκνυται ο συντονισμός των εθνικών νομοθεσιών που διέπουν τους [ΟΣΕ] προκειμένου να γίνει σε κοινοτικό επίπεδο η προσέγγιση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των οργανισμών αυτών και να επιτευχθεί στον τομέα αυτό πιο αποτελεσματική και πιο ομοιόμορφη προστασία των μεριδιούχων· ότι ο συντονισμός αυτός ενδείκνυται για να διευκολυνθούν οι [ΟΣΕ] που εδρεύουν σε ένα κράτος μέλος να διαθέτουν τα μερίδιά τους στο έδαφος άλλων κρατών μελών·

ότι η επίτευξη των στόχων αυτών διευκολύνει την άρση των περιορισμών στην ελεύθερη κυκλοφορία των μεριδίων των [ΟΣΕ] στην Κοινότητα και ότι ο συντονισμός αυτός συμβάλλει στη δημιουργία μιας ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς·

ότι, λαμβάνοντας υπόψη τους προαναφερόμενους στόχους, είναι επιθυμητή, όσον αφορά τους [ΟΣΕ] που εδρεύουν στα κράτη μέλη, η θέσπιση στοιχειωδών κοινών κανόνων όσον αφορά την άδεια λειτουργίας τους, τον έλεγχό τους, τη δομή τους, τη δραστηριότητά τους και τις πληροφορίες που οφείλουν να δημοσιεύουν·

[...]».

8 Το άρθρο 44 της οδηγίας 85/611 είχε ως εξής:

«1. Ο [οργανισμός συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)] ο οποίος διαθέτει τα μερίδιά του σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να τηρεί τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις οι οποίες ισχύουν σε αυτό το κράτος και δεν εμπίπτουν στον τομέα που ρυθμίζεται από την παρούσα οδηγία.

[...]

3. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 πρέπει να εφαρμόζονται χωρίς διακρίσεις.»

Το βελγικό δίκαιο

9 Ο κώδικας φόρου κληρονομίας, όπως έχει τροποποιηθεί από τον προγραμματικό νόμο της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Moniteur belge* της 31ης Δεκεμβρίου 2003, σ. 62160, στο εξής: κώδικας φόρου κληρονομίας), περιλαμβάνει ένα βιβλίο IIbis, με τίτλο «Ετήσιος φόρος επί των [ΟΣΕ], των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων» (στο εξής: ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ). Με τον εν λόγω προγραμματικό νόμο, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2004, ο φόρος αυτός, ο οποίος αρχικώς έπληττε μόνον τους βελγικούς ΟΣΕ, επεκτάθηκε και στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που διέθεταν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο.

10 Το άρθρο 133ter του κώδικα φόρου κληρονομίας προβλέπει ότι με δικαστική απόφαση μπορεί να επιβληθεί, πέραν της ποινής σε ορισμένα πρόσωπα, λόγω παραβάσεων που προβλέπονται σε διατάξεις του ίδιου κώδικα, της απαγορεύσεως ασκήσεως του επαγγέλματός τους για χρονικό διάστημα από τρεις μήνες έως πέντε χρόνια, παύση λειτουργίας, για χρονικό διάστημα επίσης από τρεις μήνες έως πέντε χρόνια, της εταιρίας, του ομίλου ή της επιχειρήσεως, της οποίας ο διαχειριστής, μέλος ή εργαζόμενός της έχει καταδικαστεί.

11 Κατά το άρθρο 161 του κώδικα φόρου κληρονομίας:

«Υπόκεινται σε ετήσιο φόρο από την 1η Ιανουαρίου που ακολουθεί την εγγραφή τους στην τραπεζική, οικονομική και ασφαλιστική επιτροπή:

1° οι [ΟΣΕ] που έχουν καταστατική μορφή, οι οποίοι απαριθμούνται στο άρθρο 108, εδάφιο 1, σημεία 1 και 2, του νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1990, για τις χρηματοοικονομικές πράξεις και τις χρηματοπιστωτικές αγορές·

2° οι εταιρίες διαχειρίσεως που έχουν την ευθύνη διαχειρίσεως των [ΟΣΕ] που έχουν καταστατική μορφή, οι οποίοι απαριθμούνται στο άρθρο 108, εδάφιο 1, σημεία 1° και 2°, του νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1990, για τις χρηματοοικονομικές πράξεις και τις χρηματοπιστωτικές αγορές·

3° οι αλλοδαποί [ΟΣΕ] οι οποίοι απαριθμούνται στο άρθρο 137 του νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1990, για τις χρηματοοικονομικές πράξεις και τις χρηματοπιστωτικές αγορές, εκτός από τους οργανισμούς επενδύσεως απαιτήσεων·

[...]»

12 Κατά το άρθρο 161bis του κώδικα αυτού:

«1. Σχετικά με τους οργανισμούς επενδύσεων του άρθρου 161, παράγραφοι l και 2, ο φόρος οφείλεται επί του συνόλου των καθαρών ποσών που επενδύθηκαν στο Βέλγιο έως τις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους.

Για την εφαρμογή της παραγράφου 1:

1° θεωρούνται ως επενδυθέντα στο Βέλγιο τα ποσά που αντιστοιχούν σε μερίδια που αποκτώνται στην αλλοδαπή για λογαριασμό κατοίκου του Βασιλείου·

2° όταν ο οργανισμός επενδύσεων παρέλειψε να παράσχει στη διοίκηση χρήσιμα και αναγκαία στοιχεία για την είσπραξη του φόρου, και με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 162, ο φόρος επιβάλλεται επί της συνολικής αξίας της διαχειριζόμενης περιουσίας ως είχε στις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους. Με βασιλικό διάταγμα μπορούν να καθοριστούν τα χρήσιμα και αναγκαία στοιχεία για την είσπραξη του φόρου.

2. Σχετικά με τους οργανισμούς επενδύσεων του άρθρου 161, παράγραφος 3°, ο φόρος επιβάλλεται επί του συνόλου των καθαρών ποσών που επενδύθηκαν στο Βέλγιο έως τις 31 Δεκεμβρίου του προηγουμένου έτους, από την εγγραφή τους στην τραπεζική, οικονομική και ασφαλιστική επιτροπή.

Για την εφαρμογή της παραγράφου 1:

1° τα ποσά που αντιστοιχούν σε μερίδια που διατέθηκαν στην αλλοδαπή από ενδιάμεσο χρηματοπιστωτικό οργανισμό δεν μπορούν να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα ποσά που επενδύθηκαν στο Βέλγιο σε περίπτωση αγοράς μέσω ενδιάμεσου χρηματοπιστωτικού οργανισμού στο Βέλγιο·

2° όταν ο οργανισμός επενδύσεως παρέλειψε να παράσχει στη διοίκηση τα χρήσιμα και αναγκαία στοιχεία για την είσπραξη του φόρου, και με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 162, ο φόρος επιβάλλεται επί του συνόλου των ακαθάριστων ποσών που επενδύθηκαν στο Βέλγιο έως τις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους. Με βασιλικό διάταγμα μπορούν να καθοριστούν τα χρήσιμα και αναγκαία στοιχεία για την είσπραξη του φόρου.

[...]»

13 Το άρθρο 162 του εν λόγω κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προέβλεπε:

«Έχουν εφαρμογή στον φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 161 οι διατάξεις του βιβλίου Ι σχετικά με τα αποδεικτικά μέσα των παραλείψεων αγαθών, με τις παραγραφές, την επιστροφή, τις ποινικές διώξεις και τις ποινές.

Όταν οι οργανισμοί επενδύσεων τους οποίους αφορά το άρθρο 161, παράγραφος 3, παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος βιβλίου, μπορεί να τους επιβληθεί με δικαστική απόφαση απαγόρευση διαθέσεως στο μέλλον των μεριδίων τους στο Βέλγιο. Η απαγόρευση αυτή κοινοποιείται στον οργανισμό επενδύσεων, στην τραπεζική, οικονομική και ασφαλιστική επιτροπή, καθώς και στον οργανισμό που ορίσθηκε στο Βέλγιο από τον οργανισμό επενδύσεων για να μεριμνά για τις καταβολές στους μετόχους, την πώληση ή την αγορά μεριδίων και την παροχή πληροφοριών σε μία τουλάχιστον από τις γλώσσες της χώρας.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η NN (L), εταιρία με έδρα στο Λουξεμβούργο, υπέβαλε την ετήσια φορολογική δήλωση του 2006 σχετικά με τα καθαρά ποσά που επενδύθηκαν στο Βέλγιο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2005 και κατέβαλε εμπροθέσμως φόρο ύψους 185 739,34 ευρώ. Στη συνέχεια προσέφυγε ενώπιον του tribunal de première instance de Bruxelles (πρωτοδικείο Βρυξελλών, Βέλγιο) αμφισβητώντας τη νομιμότητα του εν λόγω φόρου βάσει της οδηγίας 69/335, των άρθρων 56 έως 60 ΕΚ, της οδηγίας 85/611 και του άρθρου 10 ΕΚ, καθώς και, επικουρικώς, του άρθρου 22 της Συμβάσεως που υπεγράφη στο Λουξεμβούργο στις 17 Σεπτεμβρίου 1970 από το Βέλγιο και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη ρύθμιση ορισμένων άλλων ζητημάτων σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας (στο εξής: Σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου).

15 Με απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2011, το tribunal de première instance de Bruxelles απέρριψε την αντλούμενη από παράβαση της οδηγίας 69/335 αιτίαση, αλλά δέχθηκε την τελευταία επικουρική αιτίαση της NN (L), τη σχετική με παραβίαση της Συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου.

16 Το Βελγικό Δημόσιο, SPF Finances, άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, με την οποία ζήτησε να αναγνωριστεί ότι ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ δεν καλύπτεται από τη Σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου, ότι τα άρθρα 160 επ. του κώδικα φόρου κληρονομίας είναι συμβατά με το δίκαιο της Ένωσης και ότι ο εν λόγω φόρος, ο οποίος καταβλήθηκε νομίμως, δεν πρέπει να επιστραφεί.

17 Η NN (L) ζήτησε την επικύρωση της πρωτόδικης αποφάσεως. Επικουρικώς, άσκησε αντέφεση, βάλλοντας κατά του μέρους της αποφάσεως με το οποίο το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την αιτίαση που αντλείται από παράβαση της οδηγίας 69/335 και δεν αποφάνθηκε επί των λοιπών αιτιάσεων που αντλούνταν από παράβαση άλλων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης. Συναφώς, η NN (L) ζήτησε από το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα προς το Δικαστήριο.

18 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, ανεξαρτήτως του πως θα χαρακτηριστεί νομικώς ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ για να προσδιοριστεί αν εμπίπτει ή όχι στο πεδίο εφαρμογής της Συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου, ο φόρος αυτός δεν εξαιρείται από τη γενική απαγόρευση της παρεμποδίσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας και δεν μπορεί να αποκλειστεί a priori ότι οι διατάξεις της οδηγίας 69/335 έχουν συναφώς εφαρμογή.

19 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το cour d'appel de Bruxelles αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

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

3) Αντιτίθενται τα άρθρα 49 και 56 της Συνθήκης ΕΚ, ενδεχομένως ερμηνευόμενα σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 ΕΚ και 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, σε φόρο όπως αυτός που περιγράφεται ανωτέρω, ο οποίος, κατά το μέτρο που δεν λαμβάνει υπόψη τα φορολογικά βάρη που ήδη επιβάλλονται, στο κράτος μέλος προελεύσεώς τους, στους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που έχουν συσταθεί σε άλλο κράτος μέλος, αποτελεί πρόσθετη χρηματική επιβάρυνση ικανή να παρακωλύσει τη διάθεση των μεριδίων τους στο Βέλγιο;

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

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

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

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού του πέμπτου ερωτήματος

20 Η Βελγική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το πέμπτο ερώτημα δεν ασκεί επιρροή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης και ότι, ως εκ τούτου, είναι απαράδεκτο. Παρατηρεί, εξάλλου, ότι το εν λόγω δικαστήριο δεν αναφέρει τις διατάξεις του εθνικού δικαίου που επιβάλλουν διοικητικές δαπάνες ούτε τις διακρίσεις σε βάρος των αλλοδαπών ΟΣΕ σε σύγκριση με τους βελγικούς ΟΣΕ.

21 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, δεδομένου ότι τεκμαίρεται ότι τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερωτήματα είναι λυσιτελή, το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία ή η εκτίμηση του κύρους του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, επίσης, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Ιουνίου 2015, Gauweiler κ.λπ., C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψη 25).

22 Όσον αφορά τα ως άνω πραγματικά και νομικά στοιχεία, το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου προβλέπει ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να περιλαμβάνει συνοπτική έκθεση του αντικειμένου της διαφοράς, καθώς και των σχετικών πραγματικών περιστατικών, ή, τουλάχιστον, έκθεση των πραγματικών στοιχείων στα οποία στηρίζονται τα ερωτήματα, το περιεχόμενο των εθνικών διατάξεων που ενδέχεται να έχουν εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης και τους λόγους που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία συγκεκριμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και τη σχέση που το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι υπάρχει μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας.

23 Εν προκειμένω, η απόφαση περί παραπομπής δεν αναφέρει τις διοικητικές δαπάνες που επιβάλλονται στους αλλοδαπούς ΟΣΕ και δεν διευκρινίζει τις διατάξεις εθνικού δικαίου βάσει των οποίων επιβάλλονται οι δαπάνες αυτές ούτε τους λόγους για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο διερωτάται σχετικώς επί της ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στο πέμπτο ερώτημα, το οποίο πρέπει, επομένως, να κηρυχθεί απαράδεκτο.

Επί του πρώτου ερωτήματος

24 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 2, 4, 10 και 11 της οδηγίας 69/335 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία θεσπίζει ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό.

25 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ δεν αντιστοιχεί σε καμία από τις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο εισφοράς δυνάμει του άρθρου 4 της οδηγίας 69/335, οι οποίες, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 20 της αποφάσεως της 27ης Οκτωβρίου 1998, Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), χαρακτηρίζονται από τη μεταφορά κεφαλαίων ή περιουσιακών στοιχείων σε κεφαλαιουχική εταιρία εντός του κράτους μέλους φορολογήσεως ή οδηγούν στην πραγματική αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας, πράγμα που προδήλως δεν ισχύει για τα «επενδυμένα στο Βέλγιο καθαρά ποσά» στα οποία επιβάλλεται ο εν λόγω φόρος. Ο φόρος αυτός δεν εμπίπτει επίσης στους φόρους που απαγορεύονται από το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, στον βαθμό που, αφενός, δεν αντιστοιχεί σε καμία από τις φορολογήσιμες πράξεις που απαριθμεί το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο της 10, στοιχεία α′ και β′, και, αφετέρου, δεν συνδέεται με κανέναν τρόπο με την καταχώριση ή οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση μιας δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας. Ομοίως, ο εν λόγω φόρος δεν έχει σχέση με καμία από τις πράξεις που καλύπτονται από το άρθρο 11 της ίδιας οδηγίας.

26 Ως εκ τούτου, ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335. Η οδηγία αυτή δεν αντιτίθεται συνεπώς στην επιβολή του εν λόγω φόρου στους αλλοδαπούς ΟΣΕ.

27 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, 4, 10 και 11 της οδηγίας 69/335 έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

28 Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν η οδηγία 85/611, σε συνδυασμό ενδεχομένως με το άρθρο 10 ΕΚ και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό.

29 Η Βελγική Κυβέρνηση εκτιμά ότι το ερώτημα αυτό είναι απαράδεκτο, διότι το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρει τα άρθρα της οδηγίας 85/611 την ερμηνεία των οποίων ζητεί ούτε τους λόγους που το οδήγησαν να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία της οδηγίας αυτής.

30 Ωστόσο, όπως προκύπτει από τη διατύπωση του ερωτήματος αυτού, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν η οδηγία 85/611, σε συνδυασμό με το άρθρο 10 ΕΚ και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, αντιτίθεται σε επιβολή φόρου, όπως ο ετήσιος φόρος, επειδή ο εν λόγω φόρος αντιστρατεύεται τον κύριο σκοπό της οδηγίας αυτής, ο οποίος συνίσταται στη διευκόλυνση της διαθέσεως των μεριδίων των ΟΣΕΚΑ στην Ένωση. Τα στοιχεία αυτά είναι επαρκή για να μπορέσει το Δικαστήριο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας που είναι χρήσιμα για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, το ερώτημα κρίνεται παραδεκτό.

31 Επί της ουσίας, όπως προκύπτει από τη δεύτερη, τρίτη και τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 85/611, για να διασφαλιστεί η ελεύθερη διάθεση των μεριδίων των ΟΣΕΚΑ εντός της Ένωσης, η οδηγία αυτή συντονίζει τις εθνικές νομοθεσίες που διέπουν τους ΟΣΕΚΑ, κατά τρόπον ώστε, αφενός,

να γίνεται εντός της Ένωσης προσέγγιση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των οργανισμών αυτών και, αφετέρου, να επιτευχθεί πιο αποτελεσματική και πιο ομοιόμορφη προστασία των μεριδιούχων. Για τον σκοπό αυτό, η εν λόγω οδηγία θεσπίζει ελάχιστους κοινούς κανόνες όσον αφορά την άδεια λειτουργίας των ΟΣΕΚΑ, τον έλεγχό τους, τη δομή τους, τη δραστηριότητά τους και τις πληροφορίες που οφείλουν να δημοσιεύουν (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, σκέψη 33).

32 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ζήτημα της φορολογίας των ΟΣΕΚΑ δεν ενέπιπτε στον τομέα που ρύθμιζε η οδηγία 85/611, η οποία δεν περιελάμβανε καμία διάταξη σχετική με τον τομέα αυτόν. Εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 44, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής όριζε ότι οι νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που ισχύουν για τους ΟΣΕΚΑ σε ένα κράτος μέλος και δεν εμπίπτουν στον τομέα που ρυθμίζεται από την οδηγία αυτή έπρεπε να εφαρμόζονται χωρίς δυσμενείς διακρίσεις.

33 Κατά συνέπεια, ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ δεν εμπίπτει στον τομέα που ρυθμίζει η οδηγία 85/611 και, δεδομένου ότι το άρθρο 10 ΕΚ καθώς και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, δεν μπορούν να μεταβάλουν τη διαπίστωση αυτή, η εν λόγω οδηγία δεν αντιτίθεται στην επιβολή ενός τέτοιου φόρου επί των αλλοδαπών ΟΣΕ, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές διατάξεις εφαρμόζονται χωρίς δυσμενείς διακρίσεις, πράγμα που θα εξεταστεί στο πλαίσιο του δεύτερου, τρίτου και έκτου ερωτήματος.

34 Συνεπώς, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 85/611, σε συνδυασμό ενδεχομένως με το άρθρο 10 ΕΚ και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό, υπό την προϋπόθεση ότι η νομοθεσία αυτή εφαρμόζεται χωρίς δυσμενείς διακρίσεις.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

35 Το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, αφορούν, αφενός, τα άρθρα 49 έως 60 ΕΚ, σε συνδυασμό ενδεχομένως με το άρθρο 10 ΕΚ και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, καθώς και, αφετέρου, τα άρθρα 49 και 56 ΕΚ, σε συνδυασμό ενδεχομένως με τα άρθρα 10 ΕΚ και 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ. Επιβάλλεται, ωστόσο η παρατήρηση ότι μόνον τα άρθρα 49 και 56 ΕΚ έχουν σημασία για την απάντηση στα ερωτήματα αυτά.

36 Συγκεκριμένα, πρώτον, τα άρθρα 50 ΕΚ έως 55 ΕΚ, 57, 59 και 60 ΕΚ δεν έχουν προδήλως σχέση με τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου που αφορούν τη συμβατότητα του ετήσιου φόρου επί των ΟΣΕ με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

37 Δεύτερον, το άρθρο 58 ΕΚ δεν παρέχει καμία βοήθεια για να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, στον βαθμό που ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται αδιακρίτως στους βελγικούς και στους αλλοδαπούς ΟΣΕ.

38 Τρίτον, το άρθρο 10 ΕΚ, που θεσπίζει μια γενική υποχρέωση των κρατών μελών, δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δημιουργεί ανεξάρτητη υποχρέωση που βαρύνει τα κράτη αυτά, η οποία υπερβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τα άρθρα 49, 56 και 293 ΕΚ. Ειδικότερα, το άρθρο 293 ΕΚ δεν αποβλέπει στη θέσπιση νομικού κανόνα ο οποίος αφεαυτού θα παράγει αποτελέσματα, αλλά περιορίζεται στη χάραξη του πλαισίου διαπραγματεύσεων που θα διεξαγάγουν μεταξύ τους τα κράτη μέλη εφόσον αυτό είναι αναγκαίο. Μολονότι η κατάργηση της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ένωσης περιλαμβάνεται στους σκοπούς της Συνθήκης ΕΚ, από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι δεν μπορεί αυτή η ίδια να παράσχει στους ιδιώτες

δικαιώματα των οποίων μπορεί να γίνει επίκληση ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (βλ., υπό την έννοια αυτή, διάταξη της 19ης Σεπτεμβρίου 2012, Levy και Sebbag, C-540/11, EU:C:2012:581, σκέψεις 26 και 27 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όταν ένα εθνικό μέτρο αφορά ταυτοχρόνως την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, το Δικαστήριο εξετάζει το επίμαχο μέτρο, κατ' αρχήν, υπό το πρίσμα μίας μόνον από τις δύο αυτές ελευθερίες, εάν προκύπτει ότι, υπό τις συνθήκες της υποθέσεως της κύριας δίκης, η μία από τις ελευθερίες αυτές είναι εντελώς δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη και μπορεί να συνενωθεί με αυτήν (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, σκέψη 34, και της 1ης Ιουλίου 2010, Dijkman και Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 33).

40 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 48 και 49 των προτάσεών του, ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ, καθόσον επιβάλλεται επί της καθαρής αξίας της περιουσίας των αλλοδαπών ΟΣΕ, συνδέεται με την απόκτηση από κατοίκους ημεδαπής μεριδίων αλλοδαπών οργανισμών, εισηγμένων ή μη στο χρηματιστήριο. Η πράξη αυτή περιλαμβάνεται στις πράξεις κυκλοφορίας κεφαλαίων που παρατίθενται στο μέρος Α, σχετικά με τις «[σ]υναλλαγές επί μεριδίων [ΟΣΕ]», του κεφαλαίου IV του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [(καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ)] (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5), με τίτλο «Συναλλαγές επί μεριδίων [ΟΣΕ]», για την οποία το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι έχει ενδεικτικό χαρακτήρα (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 7ης Ιουνίου 2012, VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, σκέψη 21, και της 21ης Μαΐου 2015, Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψεις 23 και 24). Επομένως, ο φόρος αυτός εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

41 Μολονότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών μπορεί επίσης να επηρεαστεί από φορολογία όπως ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ, καθόσον μπορεί να έχει επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές υπηρεσίες που παρέχουν στο Βέλγιο οι αλλοδαποί ΟΣΕ, ωστόσο η ελευθερία αυτή είναι εδώ δευτερεύουσα σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και μπορεί να συνενωθεί με αυτήν.

42 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το δεύτερο και τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 56 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους που προβλέπει ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό.

43 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, δη τις θεμελιώδεις ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Hongrie, C-179/14, EU:C:2016:108, σκέψη 171 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

44 Όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, ως περιορισμοί της κινήσεως κεφαλαίων, συγκαταλέγονται και εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 50 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45 Στην υπό κρίση υπόθεση, η NN (L), η οποία εκτιμά ότι το Βασίλειο του Βελγίου ασκεί, με την επιβολή του ετήσιου φόρου επί των αλλοδαπών ΟΣΕ, εκτός συνόρων φορολογική αρμοδιότητα αντίθετη με τη διεθνή φορολογική πρακτική, υποστηρίζει ότι ο φόρος αυτός εισάγει διακρίσεις και συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, στον βαθμό που οι βελγικοί και οι αλλοδαποί ΟΣΕ

τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως ενώ βρίσκονται σε κατάσταση που δεν είναι αντικειμενικά παρεμφερής. Συγκεκριμένα, αφενός, οι αλλοδαποί ΟΣΕ, αντίθετα με τους βελγικούς ΟΣΕ, έχουν συσταθεί σύμφωνα με αλλοδαπό δίκαιο, δεν έχουν την έδρα τους στο Βέλγιο και τόσο η περιουσία τους όσο και ο τόπος επενδύσεως του κεφαλαίου τους βρίσκονται στην αλλοδαπή. Αφετέρου, ο εν λόγω φόρος αποτελεί πρόσθετη οικονομική επιβάρυνση για τους αλλοδαπούς ΟΣΕ, η οποία προστίθεται, όσον αφορά τους λουξεμβουργιανούς ΟΣΕ, στον φόρο προεγγραφών, πράγμα που μειώνει την αποδοτικότητα των μεριδίων προς ζημία όλων των μεριδιούχων, Βέλγων ή αλλοδαπών, λειτουργεί αποτρεπτικά για την προεγγραφή μεριδίων και, επομένως, θέτει σε μειονεκτική θέση τους αλλοδαπούς ΟΣΕ σε σχέση με τους βελγικούς.

46 Εντούτοις, διαπιστώνεται ότι, δεδομένου ότι ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους ΟΣΕ, είτε είναι βελγικοί είτε αλλοδαποί, η μόνη αντικειμενικά διαφορετική κατάσταση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών ΟΣΕ, σε σχέση με την υπαγωγή τους στον φόρο αυτόν, είναι το γεγονός ότι, για τους αλλοδαπούς ΟΣΕ, ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ προστίθεται στη φορολογία που τους επιβάλλεται στο κράτος μέλος στο οποίο έχουν την έδρα τους.

47 Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα κρίνει ότι, αφενός, ελλείψει εναρμονίσεως στο επίπεδο της Ένωσης, τα μειονεκτήματα που τυχόν απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία, εφόσον η άσκηση αυτή δεν συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις (αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 21ης Νοεμβρίου 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, σκέψη 28) και, αφετέρου, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν, προκειμένου, ιδίως, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, το δικό τους φορολογικό σύστημα στα φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών μελών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Block, C-67/08, EU:C:2009:92, σκέψη 31).

48 Κατά συνέπεια, ο ετήσιος φόρος επί των ΟΣΕ δεν μπορεί να θεωρηθεί ως περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

49 Επομένως, στο δεύτερο και τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ετήσιο φόρο, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, επί των ΟΣΕ, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό.

Επί του έκτου ερωτήματος

50 Με το έκτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 49 και 56 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 162, δεύτερο εδάφιο, του βελγικού κώδικα φόρου κληρονομίας, με την οποία το κράτος μέλος προβλέπει ειδική κύρωση, δηλαδή την απαγόρευση, με δικαστική απόφαση, στους αλλοδαπούς ΟΣΕ της μελλοντικής διαθέσεως των μεριδίων τους, σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως υποβολής της απαραίτητης για την είσπραξη του φόρου επί των ΟΣΕ ετήσιας δηλώσεως ή σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου αυτού.

51 Η Κυβέρνηση του Βελγίου υποστηρίζει ότι το ερώτημα αυτό είναι επίσης απαράδεκτο. Κατ' αυτήν, δεδομένου ότι η διαφορά της κύριας δίκης δεν έχει ως αντικείμενο την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 162, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα φόρου κληρονομίας, αλλά την επιστροφή του ετήσιου φόρου επί των ΟΣΕ που κατέβαλε η NN (L) για το έτος 2006, το εν λόγω ερώτημα δεν έχει καμία σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς και η επιβολή μελλοντικής κυρώσεως σε βάρος της εταιρίας αυτής είναι υποθετική.

52 Ωστόσο, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η NN (L) αμφισβητεί, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, τη νομιμότητα του φόρου που της επιβλήθηκε προβάλλοντας κυρίως ότι οι διατάξεις του κώδικα φόρου κληρονομίας που ρυθμίζουν τον ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ,

συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τις κυρώσεις, αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης. Επομένως, το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο δεν είναι προδήλως άσχετο με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης. Όσον αφορά τον υποθετικό χαρακτήρα της κυρώσεως, για να έχει τη δυνατότητα ο διάδικος να προβάλει ενώπιον του εθνικού δικαστή παράβαση του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση να έχει προβεί σε παράβαση του εθνικού δικαίου και να του έχει επιβληθεί κύρωση (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, σκέψη 64). Ως εκ τούτου, το έκτο ερώτημα είναι παραδεκτό.

53 Η κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 162, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα φόρου κληρονομίας, καθόσον απαγορεύει στους αλλοδαπούς ΟΣΕ να επενδύουν μερίδια στο Βέλγιο, πρέπει, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 65 των προτάσεών του, να εξεταστεί σε σχέση με τους κανόνες που αφορούν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

54 Η Βελγική Κυβέρνηση ανέφερε, με τις γραπτές παρατηρήσεις της καθώς και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, ότι η ως άνω κύρωση είναι όμοια με την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 133ter του κώδικα φόρου κληρονομίας, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 161, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω κώδικα και έχει εφαρμογή τόσο στους βελγικούς όσο και στους αλλοδαπούς ΟΣΕ.

55 Εντούτοις, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η ως άνω Κυβέρνηση, η κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 133ter του κώδικα φόρου κληρονομίας και η κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 162, δεύτερο εδάφιο, του ίδιου κώδικα δεν μπορούν να θεωρηθούν ισοδύναμες, μολονότι με την πρώτη μπορεί να επιβληθεί παύση λειτουργίας ενός ΟΣΕ που εδρεύει στο Βέλγιο, ενώ με τη δεύτερη δεν απαγορεύεται στον αλλοδαπό ΟΣΕ να ασκεί τη δραστηριότητά του αλλού. Πράγματι, πρώτον, όπως διευκρίνισε η Βελγική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, οι κυρώσεις αυτές δεν τιμωρούν τα ίδια πραγματικά περιστατικά. Η πρώτη ως άνω κύρωση, αντιθέτως προς τη δεύτερη, επιβάλλεται μόνον κατόπιν της καταδίκης ορισμένων προσώπων για παραβάσεις του κώδικα φόρου κληρονομίας, ενώ η δεύτερη μπορεί να επιβληθεί στον αλλοδαπό ΟΣΕ που παρέλειψε να υποβάλει την ετήσια δήλωση ή δεν κατέβαλε τον φόρο. Τέλος, η δεύτερη από τις ως άνω κυρώσεις, η οποία δεν αποκλείει την πρώτη, δεν περιορίζεται χρονικά, σε αντίθεση με την πρώτη.

56 Συνεπώς, το σύστημα κυρώσεων που προβλέπει η βελγική νομοθεσία είναι αυστηρότερο για τους αλλοδαπούς ΟΣΕ σε σχέση με τους βελγικούς ΟΣΕ που δεν τηρούν τις ίδιες υποχρεώσεις που επιβάλλει ο νόμος. Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση, βάσει του τόπου εγκαταστάσεως, δύναται να αποτρέψει τους αλλοδαπούς ΟΣΕ να διαθέτουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο. Επομένως, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

57 Για να δικαιολογήσει τη διαφορετική αυτή μεταχείριση, η Βελγική Κυβέρνηση προβάλλει ότι οι απαγορεύσεις ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας ή οι αποφάσεις περί επιβολής παύσεως λειτουργίας μιας επιχειρήσεως, όταν ο προστηθείς ή ο διαχειριστής της έχει καταδικαστεί κατ' εφαρμογή του άρθρου 133ter και του άρθρου 162, πρώτο εδάφιο, του κώδικα φόρου κληρονομίας, είναι πολύ δύσκολο να εκτελεστούν σε βάρος αλλοδαπών ΟΣΕ που επενδύουν τα μερίδιά τους στο Βέλγιο μέσω ενδιάμεσου χρηματοπιστωτικού οργανισμού λόγω του ότι οι εν λόγω ΟΣΕ δεν έχουν την έδρα τους στο κράτος αυτό και ότι άλλες κυρώσεις, όπως οι χρηματικές, είναι επίσης δύσκολο να εκτελεστούν στην αλλοδαπή.

58 Πρέπει να υπομνησθεί, συναφώς, ότι περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δύναται να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Μάλιστα, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του περιορισμού αυτού πρέπει να είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο προς τούτο μέτρο (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

59 Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου μπορεί να συνιστά επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 39, καθώς και της 19ης Ιουνίου 2014, Strojírny Prostějov και ACO Industries Tábor, C-53/13 και C-80/13, EU:C:2014:2011, σκέψη 46). Υπενθύμισε επίσης ότι η επιβολή κυρώσεων, συμπεριλαμβανομένων των ποινικών κυρώσεων, μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής τηρήσεως εθνικής ρυθμίσεως, υπό την προϋπόθεση εντούτοις ότι η φύση και το ύψος της επιβαλλόμενης κυρώσεως είναι σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ανάλογα προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως την οποία αφορά (απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 2014, De Clercq κ.λπ., C-315/13, EU:C:2014:2408, σκέψη 73 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

60 Εν προκειμένω, η δυνατότητα επιβολής κυρώσεως στους αλλοδαπούς ΟΣΕ που δεν τηρούν την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως και καταβολής του φόρου δικαιολογείται από την ανάγκη να διασφαλιστεί η είσπραξη του ετήσιου φόρου επί των ΟΣΕ και είναι κατάλληλη για την επίτευξη του στόχου αυτού.

61 Ωστόσο, ακόμη και αν πρέπει να υποβληθεί σε δικαστική εκτίμηση, μια κύρωση που συνίσταται στην απαγόρευση στους εν λόγω ΟΣΕ να επενδύουν στο μέλλον μερίδια στο Βέλγιο, όπως αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 162, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα φόρου κληρονομίας, υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού, στον βαθμό που η διάταξη αυτή δεν περιορίζει τη διάρκεια της απαγορεύσεως και δεν προβλέπει τη δυνατότητα προσαρμογής των κυρώσεων ή επιβολής άλλων κυρώσεων λιγότερο περιοριστικών αναλόγως της σοβαρότητας της παραβάσεως.

62 Επομένως, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 162, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα φόρου κληρονομίας, με την οποία το κράτος μέλος προβλέπει ειδική κύρωση, δηλαδή απαγόρευση, με δικαστική απόφαση, στους αλλοδαπούς ΟΣΕ της μελλοντικής διαθέσεως μεριδίων σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως υποβολής της απαραίτητης για την είσπραξη του φόρου επί των ΟΣΕ ετήσιας δηλώσεως ή σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

63 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 2, 4, 10 και 11 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ετήσιο φόρο επί των ΟΣΕ, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό.**

2) **Η οδηγία 85/611/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1985, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), ενδεχομένως σε συνδυασμό με το άρθρο 10 ΕΚ και το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ετήσιο φόρο, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, επί των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων, ο οποίος**

επιβάλλεται στους αλλοδαπούς οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό, υπό την προϋπόθεση ότι η νομοθεσία αυτή εφαρμόζεται χωρίς δυσμενείς διακρίσεις.

3) **Το άρθρο 56 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ετήσιο φόρο, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, επί των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων, ο οποίος επιβάλλεται στους αλλοδαπούς οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που επενδύουν μερίδια στο κράτος μέλος αυτό.**

4) **Το άρθρο 49 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 162, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα φόρου κληρονομίας, όπως έχει τροποποιηθεί από τον προγραμματικό νόμο της 22ας Δεκεμβρίου 2003, με την οποία το κράτος μέλος προβλέπει ειδική κύρωση, δηλαδή απαγόρευση, με δικαστική απόφαση, στους αλλοδαπούς οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων της μελλοντικής διαθέσεως μεριδίων σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως υποβολής της απαραίτητης για την είσπραξη του φόρου επί των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων ετήσιας δηλώσεως ή σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου αυτού.**

(υπογραφές)