Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

26. svibnja 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Slobodno kretanje kapitala – Sloboda pružanja usluga – Direktiva 69/335/EEZ – Članci 2., 4., 10. i 11. – Direktiva 85/611/EEZ – Članci 10. i 293. UEZ-a – Godišnji porez na subjekte za zajednička ulaganja – Dvostruko oporezivanje – Sankcija primjenjiva na subjekte za zajednička ulaganja po inozemnom pravu“

U predmetu C-48/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio cour d'appel de Bruxelles (Belgija), odlukom od 23. listopada 2014., koju je Sud zaprimio 6. veljače 2015., u postupku

État belge, SPF Finances

protiv

NN (L) International SA, ranije ING International SA, pravnog sljednika ING-a (L) Dynamic SA,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jarašiūnas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 28. listopada 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za NN (L) International SA, J. Malherbe i M. Bertha, odvjetnici,

— za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata, uz asistenciju A. Gilleta, odvjetnika,

— za Europsku komisiju, W. Roels i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. siječnja 2016.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: francuski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 2., 4., 10. i 11. Direktive Vijeća 69/335/EEZ od 17. srpnja 1969., o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala (SL 1969., L 249, str. 25.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 85/303/EEZ od 10. lipnja 1985. (SL 1985., L 156, str. 23.) (u daljnjem tekstu Direktiva 69/335), Direktive Vijeća 85/611/EEZ od 20. prosinca 1985. o usklađivanju zakona i drugih propisa u odnosu na subjekte za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) (SL 1985., L 375, str. 3.), u vezi s člankom 10. i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, kao i članaka 49. do 60. UEZ-a, u vezi s člankom 10. i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a.

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između État belge, SPF Finances (Savezna javna služba za financije) i društva NN (L) International SA, ranije ING International SA, pravnog sljednika ING-a (L) Dynamic SA (u daljnjem tekstu: NN (L)), povodom zahtjeva za povrat godišnjeg poreza na subjekte za zajednička ulaganja (u daljnjem tekstu: UCI) u iznosu od 185 739,34 eura koji je potonji platio za razdoblje 2006.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. stavkom 1. Direktive 69/335, ukinutim Direktivom Vijeća 2008/7/EZ od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala (SL 2008., L 46, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 159.), bilo je propisano:

„Transakcije koje podliježu porezu na kapital oporezive su jedino u državi članici na čijem se teritoriju nalazi mjesto stvarne uprave društva kapitala u trenutku kada se te transakcije odvijaju.” [neslužbeni prijevod]

4 Članak 4. te direktive predviđao je:

„1. Porez na kapital obračunava se na sljedeće transakcije:

(a) osnivanje društva kapitala;

(b) pretvorba u društvo kapitala, udrugu ili pravnu osobu koja nije društvo kapitala;

(c) povećanje kapitala društva kapitala ulaganjem sredstava bilo koje vrste;

(d) povećanje imovine društva ulaganjem sredstava bilo koje vrste kao naknade, ne za udjele u kapitalu ili imovini društva, nego za prava koja su iste vrste kao i prava članova, primjerice pravo glasovanja, udjela u dobiti ili u višku nakon likvidacije;

(e) preseljenje iz treće države u državu članicu mjesta stvarne uprave društva, udruge ili pravne osobe čije je sjedište u trećoj državi i koja se u svrhe oporezivanja porezom na kapital smatra društvom kapitala u toj državi članici;

(f) preseljenje iz treće države u državu članicu sjedišta društva, udruge ili pravne osobe čije je mjesto stvarne uprave u trećoj državi i koja se u svrhe oporezivanja porezom na kapital smatra društvom kapitala u toj državi članici;

(g) preseljenje iz jedne države članice u drugu državu članicu mjesta stvarne uprave društva, udruge ili pravne osobe koja se u svrhe oporezivanja porezom na kapital smatra društvom kapitala u potonjoj državi članici, iako ona to nije u drugoj državi članici;

(h) preseljenje iz jedne države članice u drugu državu članicu sjedišta društva, udruge ili pravne osobe čije je mjesto stvarne uprave u trećoj državi i koja se u svrhe oporezivanja porezom na kapital smatra društvom kapitala u toj državi članici, iako ona to nije u drugoj državi članici;

2. Porez na kapital može se, u opsegu u kojem su oporezivane po stopi od 1 % na dan 1. srpnja 1984., i dalje obračunavati na sljedeće transakcije:

(a) povećanje kapitala društva kapitala kapitalizacijom dobiti ili trajnih ili privremenih rezervi;

(b) povećanje sredstava društva kapitala pružanjem usluga određenog člana koje ne uključuje povećanje kapitala društva, ali koje uzrokuje promjene u pravima u društvu ili koje može povećati vrijednost dionica društva;

(c) zajam koji društvo kapitala uzima, ako vjerovnik ima pravo na udio u dobiti društva;

(d) zajam koji društvo kapitala uzima zajedno s članom ili supružnikom ili djetetom člana ili zajam koji je uzela treća stranka, ako za njega jamči član, pod uvjetom da takvi zajmovi imaju istu svrhu kao i povećanje kapitala društva.

[...]" [neslužbeni prijevod]

5 U skladu s člankom 10. navedene direktive:

„Osim poreza na kapital, države članice društvima, poduzećima, udrugama i osobama koje posluju radi ostvarivanja dobit neće obračunavati nikakav porez na:

(a) transakcije iz članka 4.;

(b) ulaganja, zajmove ili pružanje usluga obavljeno u okviru transakcija iz članka 4.;

(c) registraciju ili bilo koju drugu formalnost koja je potrebna prije započinjanja poslovanja, a koja se zahtijeva od društva, udruge ili pravne osobe koja ostvaruje profit zbog njezina pravnog oblika." [neslužbeni prijevod]

6 Člankom 11. iste direktive bilo je propisano:

„Države članice ne oporezuju nikakvim oblikom poreza:

(a) stvaranje, izdavanje, uvrštavanje na kotaciju na burzi i plasiranje dionica na tržište te trgovanje dionicama, udjelima ili drugim vrijednosnim papirima iste vrste ili potvrdama koje predstavljaju takve vrijednosnice, bez obzira na to tko ih je izdao;

(b) zajmove, uključujući vladine obveznice koje su prikupljene izdavanjem zadužnica ili drugih prenosivih vrijednosnih papira, bez obzira na to tko ih je izdao, formalnosti koje su uz to vezane niti stvaranje, izdavanje, uvrštavanje na kotaciju na burzi, plasiranje na tržište i trgovanje takvim zadužnicama ili drugim prenosivim vrijednosnim papirima." [neslužbeni prijevod]

7 Druga do četvrte uvodne izjave Direktive 85/611, koja je stavljena izvan snage Direktivom 2009/65/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. srpnja 2009. o usklađivanju zakona i drugih propisa u odnosu na subjekte za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) (SL 2009., L 302, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 3., str. 213.), propisivale su:

„budući da je usklađivanje nacionalnih zakonodavstava koja uređuju [UCI-je] [...] prikladno za ujednačavanje na razini Zajednice uvjeta tržišnog natjecanja između tih subjekata i za osiguravanje na razini Zajednice učinkovitije i ujednačenije zaštite imatelja udjela; da je takvo usklađivanje prikladno za olakšavanje [UCI-jima] u jednoj državi članici trgovanja njihovim udjelima na teritoriju drugih država članica;

budući da ostvarenje tih ciljeva omogućava ukidanje ograničenja slobodi kretanja na razini Zajednice udjela [UCI-ja] i [da] to usklađivanje pridonosi stvaranju europskog tržišta kapitala;

budući da je, uzevši u obzir ciljeve koji su naprijed izloženi, za [UCI-je] u državama članicama poželjno utvrditi zajednička osnovna pravila za odobrenje za njihov rad, nadzor, strukturu i djelatnosti kao i informacije koje moraju objavljivati;

[...]” [neslužbeni prijevod]

8 Članak 44. Direktive 85/611 glasio je kako slijedi:

„1. Subjekt za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) koji trguje svojim udjelima u drugoj državi članici mora poštovati zakone i druge propise koji su na snazi u toj državi koji se ne odnose na područje uređeno ovom direktivom.” [neslužbeni prijevod]

[...]

3. Odredbe iz stavaka 1. i 2. trebaju se primijeniti na nediskriminirajući način.”

Belgijsko pravo

9 Zakonik o porezu na nasljeđivanje, kako je izmijenjen Programskim zakonom od 22. prosinca 2003. (*Moniteur belge* od 31. prosinca 2003., str. 62160., u daljnjem tekstu: Zakonik o porezu na nasljeđivanje), sadržava knjigu II.a, pod naslovom „Godišnji porez na [UCI-je], kreditne institucije i osiguravajuća društva” (u daljnjem tekstu: godišnji porez na UCI-je). Najprije primjenjiv samo na belgijske UCI-je, taj je porez navedenim programskim zakonikom koji je stupio na snagu 1. siječnja 2004. proširen na strane UCI-je koji stavljaju svoje udjele na tržište u Belgiji.

10 Člankom 133.b Zakonika o porezu na nasljeđivanje predviđeno je da sud, osim osude određenih osoba koje su odgovorne za kršenje nekih njegovih odredbi, može izreći zabranu obavljanja njihovih zanimanja u trajanju od tri mjeseca do pet godina te zatvaranje poslovnica društva, grupacija ili poduzeća čiji je upravitelj, član ili zaposlenik osuđen, također na razdoblje od tri mjeseca do pet godina.

11 Sukladno članku 161. Zakonika o porezu na nasljeđivanje:

„Godišnjem porezu od 1. siječnja, nakon upisa u Komisiju za bankarstvo, financije i osiguranje, podliježu:

1° UCI-ji koji imaju statutarni oblik iz članka 108. stavka 1. točaka 1. i 2. Zakona od 4. prosinca 1990. o financijskim operacijama i financijskim tržištima;

2° društva za upravljanje odgovorna za upravljanje [UCI-jima] koji imaju ugovorni oblik iz članka 108. stavka 1. točaka 1. i 2. Zakona od 4. prosinca 1990. o financijskim operacijama i financijskim tržištima;

3° Strani UCI-ji iz članka 137. Zakona od 4. prosinca 1990. o financijskim operacijama i financijskim tržištima, osim subjekata za ulaganje u dužničke vrijednosne papire;

[...]"

12 Prema članku 161.a tog zakonika:

„§ 1. Što se tiče subjekata za ulaganje iz članka 161. točaka 1. i 2., porez se duguje na ukupnost neto iznosa uloženih u Belgiji na datum 31. prosinca prethodne godine.

Za primjenu stavka 1.:

1° smatraju se uloženima u Belgiji udjeli stečeni u inozemstvu za račun stanovnika Kraljevine;

2° kada je subjekt za ulaganje propustio podnijeti administraciji elemente korisne i potrebne za ubiranje poreza, ne dovodeći u pitanje primjenu članka 162., porez se duguje na ukupnu vrijednost upravljane imovine na datum 31. prosinca prethodne godine. Kralj može odrediti korisne i potrebne elemente za ubiranje poreza.

§ 2. Što se tiče subjekta za ulaganje iz članka 161. točke 3., porez se duguje na ukupnost neto iznosa uloženih u Belgiji na datum 31. prosinca prethodne godine, nakon njihova upisa u Komisiju za bankarstvo, financije i osiguranje.

Za primjenu stavka 1.:

1° udjeli koje je u inozemstvu uložio financijski posrednik ne mogu se oduzeti od bruto iznosa uloženih u Belgiji u slučaju kupnje na intervenciju financijskog posrednika u Belgiji;

2° kada je subjekt za ulaganje propustio pružiti administraciji elemente korisne i potrebne za ubiranje poreza, ne dovodeći u pitanje primjenu članka 162., porez se duguje na bruto iznose uložene u Belgiji na datum 31. prosinca prethodne godine. Kralj može odrediti korisne i potrebne elemente za ubiranje poreza.

[...]"

13 Članak 162. navedenog zakonika, u verziji primjenjivoj u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, propisivao je:

„Na porez utvrđen člankom 161. primjenjive su odredbe Knjige 1. koje se tiču dokaznih sredstava o propustu prijave imovine, zastari, povratu, kaznenom progonu i sankcijama.

Kada subjekti za ulaganje iz članka 161. točke 3. prekrše odredbe ove knjige, sud im može zabraniti da u budućnosti trguju udjelima u Belgiji. Ta se zabrana dostavlja subjektu za ulaganje, Komisiji za bankarstvo, financije i osiguranje i tijelu koje je subjekt za ulaganja odredio da nadzire isplate sudionicima, prodaju ili kupnju udjela i pružanje informacija na barem jednom od jezika zemlje."

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 NN (L), društvo sa sjedištem u Luksemburgu, podnio je poreznu prijavu za godišnji porez na UCI-je za 2006. godinu za neto iznose uložene u Belgiji na datum 31. prosinca 2005. te je platio taj porez u iznosu od 185 739,34 eura u zakonskom roku. Zatim je pokrenuo postupak pred prvostupanjskim sudom u Bruxellesu (Belgija) kako bi osporio zakonitost navedenog poreza u odnosu na Direktivu 69/335, članke 56. do 60. UEZ-a, Direktivu 85/611 i članak 10. UEZ-a kao i podredno članak 22. Ugovora između Kraljevine Belgije i Velikog Vojvodstva Luksemburga o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i određenim pitanjima u pogledu poreza na dohodak i kapital, potpisanog u Luxembourgu 17. rujna 1970. (u daljnjem tekstu: belgijsko-luksemburški ugovor).

15 Presudom od 23. studenoga 2011. prvostupanjski sud u Bruxellesu odbacio je prigovor povrede Direktive 69/335, ali je prihvatio zahtjev NN-a (L) zadržavajući posljednji prigovor, koji je to društvo iznijelo kao podredan, a koji se temelji na povredi belgijsko-luksemburškog ugovora.

16 État belge, SPF Finances podnio je žalbu na tu presudu pred sudom koji je uputio zahtjev, od kojeg traži da utvrdi da se belgijsko-luksemburški ugovor ne odnosi na godišnji porez na UCI-je, da su članci 160. i sljedeći Zakonika o porezu na nasljeđivanje sukladni pravu Unije i da navedeni porez, uredno naplaćen, ne treba biti vraćen.

17 NN (L) tražio je potvrdu te presude. Podredno, podnio je protužalbu, s obzirom na to da je prvostupanjski sud odbacio prigovor koji se temelji na povredi Direktive 69/335 i nije zauzeo stajalište o ostalim prigovorima koji se temelje na povredi ostalih odredaba prava Unije. U tom smislu, NN (L) pozvao je sud koji je uputio zahtjev da Sudu uputi zahtjev za prethodnu odluku.

18 Sud koji je uputio zahtjev ističe da, neovisno o kvalifikaciji godišnjeg poreza na UCI-je kako bi se odredilo ulazi li ili ne u područje primjene belgijsko-luksemburškog ugovora, taj porez nije izuzet iz opće zabrane prepreka slobodi kretanja i ne može se *a priori* isključiti da se na njega primjenjuju odredbe Direktive 69/335.

19 U tim je okolnostima cour d'appel de Bruxelles odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li Direktivu 69/335 i, konkretno, njezine članke 2., 4., 10. i 11. uzete kao cjelinu, tumačiti na način da su im protivne odredbe nacionalnog prava poput onih iz članaka 161. do 162. Zakonika o porezu na nasljeđivanje, koji se tiču poreza na UCI-je, time što UCI-ji osnovani kao društva kapitala u nekoj drugoj državi članici koji trguju svojim udjelima u Belgiji moraju jednom godišnje podmiriti navedeni porez na ukupan iznos svojih udjela upisanih u Belgiji umanjen za iznos otkupa ili isplate takvih upisa, uz posljedicu da iznosi koje su takvi UCI-ji prikupili u Belgiji podliježu navedenom porezu sve dok navedeni UCI-ji njima mogu raspolagati?

2. Treba li članke 49. do 55. i 56. do 60. UEZ-a, ako je potrebno u vezi s člankom 10. i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, tumačiti na način da im je protivno to da neka država članica jednostrano mijenja poveznicu na temelju koje se nameće porez, kako je predviđeno člankom 161. i sljedećim člancima Zakonika o porezu na nasljeđivanje, kako bi osobnu poveznicu koja se temelji na boravištu poreznog obveznika, priznatu međunarodnim poreznim pravom, zamijenila navodnom poveznicom stvarne veze koja nije priznata međunarodnim poreznim pravom, vodeći računa o činjenici da, kako bi osigurala svoj fiskalni suverenitet, država članica donosi posebnu sankciju poput one iz članka 162. podstavka 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje samo u odnosu na strane gospodarske subjekte?

3. Treba li članke 49. i 56. UEZ-a, ako je potrebno u vezi s člankom 10. i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, tumačiti na način da se protive porezu poput gore opisanog, koji, time što uopće ne uzima u obzir poreze kojima u njihovoj državi članici već podliježu UCI-ji osnovani u nekoj drugoj državi članici, predstavlja dodatni financijski trošak koji može omesti trgovanje njihovim udjelima u Belgiji?

4. Treba li Direktivu 85/611, ako je potrebno u vezi s člancima 10. i 293. drugom alinejom UEZ-a, tumačiti na način da joj je protivan porez poput gore opisanog, ako isti ugrožava glavni cilj direktive usmjeren na olakšavanje trgovanja udjelima UCI-ja u Europskoj uniji?

5. Treba li članke 49. i 56. UEZ-a tumačiti na način da im se protive administrativni troškovi ubiranja poreza poput onog gore opisanog, a koji snose UCI-ji osnovani u nekoj drugoj državi članici koji trguju svojim udjelima u Belgiji?

6. Treba li članke 49. i 56. UEZ-a tumačiti na način da im se protivi odredba nacionalnog prava poput one iz članka 162. podstavka 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje time što ta odredba predviđa posebnu sankciju za UCI-je osnovane u nekoj drugoj državi članici koji trguju svojim udjelima u Belgiji, odnosno sudsku zabranu da ubuduće trguju svojim udjelima u Belgiji, u slučaju da ne podnesu svoju prijavu do 31. ožujka svake godine ili ne plate gore opisani porez?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost petog pitanja

20 Belgijska vlada smatra da peto pitanje očito nije važno za rješenje glavnog spora i da je stoga nedopušteno. Osim toga napominje da navedeni sud nije precizno iznio odredbe nacionalnog prava koje nameću upravne troškove ni diskriminacije koje je pretrpio strani UCI u odnosu na belgijske UCI-je.

21 Valja podsjetiti da za pitanja koja se odnose na pravo Unije postoji pretpostavka relevantnosti, a odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud moguće je samo ako je očito da zatraženo tumačenje ili ocjena valjanosti pravnog pravila Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (vidjeti osobito presudu od 16. lipnja 2015., Gauweiler i dr., C-62/14, EU:C:2015:400, t. 25.).

22 Što se tiče činjeničnih i pravnih elemenata, članak 94. Poslovnika Suda predviđa da zahtjev za prethodnu odluku treba sadržavati osobito sažeti prikaz predmeta spora kao i relevantne činjenice ili barem prikaz činjeničnih okolnosti na kojima se temelje pitanja, sadržaj nacionalnih odredaba koje se mogu primijeniti u glavnom postupku i prikaz razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da se zapita o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava Unije i vezi koja postoji između tih odredaba i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u tom postupku.

23 U ovom slučaju odluka kojom se upućuje prethodno pitanje ne naznačuje upravne troškove kojima su podvrgnuti strani UCI-ji i ne precizira odredbe nacionalnog prava na temelju kojih ili zbog kojih su ti troškovi nametnuti kao ni razloge zbog kojih se sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu pita o tumačenju prava Unije. U tim okolnostima Sud ne raspolaže dovoljnim činjeničnim i pravnim elementima kako bi na koristan način odgovorio na to peto pitanje, koje stoga treba proglasiti nedopuštenim.

Prvo pitanje

24 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 2., 4., 10. i 11. Direktive 69/335 tumačiti na način da im se protivi zakon države članice kojim se uvodi godišnji porez na UCI-je, poput onoga u glavnom postupku, koji tom porezu podvrgava strane UCI-je koji trguju udjelima u toj državi članici.

25 U tom smislu valja utvrditi da godišnji porez na UCI-je ne odgovara nijednoj od transakcija podvrgnutih porezu na kapital na temelju članka 4. Direktive 69/335, koje, kako je to Sud iznio u točki 20. presude od 27. listopada 1998., Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), karakterizira prijenos kapitala ili imovine na društvo kapitala u državi članici oporezivanja ili imaju oblik povećanja efektivnog kapitala ili imovine društava, što očito nije slučaj „neto iznosa uloženih u Belgiji", na koje se odnosi navedeni porez. Takav porez ne ulazi ni u one zabranjene člankom 10. Direktive 69/335, s obzirom na to da, s jedne strane, ne odgovara nijednoj od oporezivih transakcija nabrojenih u članku 4. te direktive, na koji upućuje njezin članak 10. točka (a) i (b), i, s druge strane, nema nikakve veze s upisom ili bilo kojom drugom formalnošću koja prethodi obavljanju djelatnosti, u smislu članka 10. točke (c) navedene direktive. Također, taj porez nikako ne odgovara transakcijama koje su predmet članka 11. iste direktive.

26 Stoga godišnji porez na UCI-je ne ulazi u područje primjene Direktive 69/335. Potonjoj stoga nije protivno to da strani UCI bude podvrgnut takvom porezu.

27 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 2., 4., 10. i 11. Direktive 69/335 treba tumačiti na način da im se ne protivi zakon države članice kojim se uvodi godišnji porez na UCI-je, poput onoga u glavnom postupku, koje tom porezu podvrgava strane UCI-je koji trguju udjelima u toj državi članici.

Četvrto pitanje

28 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 85/611, prema potrebi u vezi s člankom 10. UEZ-a i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, tumačiti na način da joj se protivi zakon države članice koji uvodi godišnji porez na UCI-je, poput onoga u glavnom postupku, koji tom porezu podvrgava strane UCI-je koji trguju udjelima u toj državi članici.

29 Belgijska vlada smatra da je to pitanje nedopušteno jer sud koji je uputio zahtjev ne iznosi članke Direktive 85/611 čije tumačenje traži niti razloge koji su ga naveli da se zapita o tumačenju te direktive.

30 Međutim, iz sadržaja tog pitanja proizlazi da se sud koji je uputio zahtjev pita sprječava li Direktiva 85/611, zajedno s člankom 10. UEZ-a i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, namet poput godišnjeg poreza na UCI-je, s obzirom na to da on ugrožava glavni cilj navedene direktive, usmjeren na olakšavanje trgovanja udjelima UCITS-a u Uniji. Te su naznake dovoljne da omoguće Sudu da mu pruži elemente tumačenja korisne za rješenje glavnog postupka. Stoga je ovo pitanje dopušteno.

31 Kad je riječ o meritumu, iz druge do četvrte uvodne izjave Direktive 85/611 proizlazi da ona, u svrhu osiguravanja slobodnog trgovanja udjelima UCITS-a u Uniji, ima za cilj uskladiti nacionalna zakonodavstva koja uređuju UCITS-e na način da, s jedne strane, usklađuje u Uniji uvjete tržišnog natjecanja između tih subjekata i, s druge strane, osigurava učinkovitiju i ujednačeniju zaštitu imateljima udjela. U tu svrhu navedena direktiva propisuje zajednička osnovna pravila za odobrenje za rad, nadzor, strukturu, djelatnosti i informacije koje UCITIS-i moraju objavljivati (presuda od 11. rujna 2014., Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, t. 33).

32 Valja utvrditi da oporezivanje UCITS-a ne spada u područje uređeno Direktivom 85/611, koja ne sadržava nijednu odredbu koja se odnosi na to područje. Ipak, članak 44. stavak 3. te direktive zahtijevao je da zakone i druge propise primjenjive u državi članici na UCITS-e, a koji ne ulaze u njome uređeno područje, treba primijeniti na nediskriminirajući način.

33 Slijedi da godišnji porez na UCI-je ne ulazi u područje uređeno Direktivom 85/611 i da se, s obzirom na to da članak 10. UEZ-a i članak 293. druga alineja UEZ-a ne mogu izmijeniti tu činjenicu, navedena direktiva ne protivi ni podvrgavanju stranih UCI-ja takvom porezu, pod uvjetom da se odnosne odredbe primijene na nediskriminirajući način, što će se ispitati u okviru drugog, trećeg i šestog pitanja.

34 Posljedično, na četvrto pitanje valja odgovoriti da Direktivu 85/611, prema potrebi u vezi s člankom 10. i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, treba tumačiti na način da joj se ne protivi zakon države članice kojim se uvodi godišnji porez na UCI-je, poput onoga u glavnom postupku, koji tom porezu podvrgava strane UCI-je koji trguju udjelima u toj državi članici, pod uvjetom da se taj zakon primjenjuje na nediskriminirajući način.

Drugo i treće pitanje

35 Drugo i treće pitanje, koja valja ispitati zajedno, odnose se, s jedne strane, na članke 49. do 60. UEZ-a, prema potrebi u vezi s člankom 10. i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, kao i, s druge strane, na članke 49. i 56. UEZ-a, prema potrebi u vezi s člankom 10. i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a. Stoga valja primijetiti da su samo članci 49. i 56. UEZ-a mjerodavni za odgovor na ta pitanja.

36 Naime, kao prvo, članci 50. do 55., 57., 59. i 60. UEZ-a očito nemaju veze s upitima suda koji je uputio zahtjev o sukladnosti godišnjeg poreza na UCI-je sa slobodom pružanja usluga i slobodnim kretanjem kapitala.

37 Kao drugo, članak 58. UEZ-a ne pridonosi odgovoru na ta pitanja, s obzirom na to da se navedeni porez nameće jednako i belgijskim i stranim UCI-jima.

38 Kao treće, članak 10. UEZ-a, koji iznosi opću obvezu država članica, ne može se tumačiti na način da stvara neovisnu obvezu na teret tih država koja ide preko obveza koje proizlaze iz članaka 49., 56. i 293. UEZ-a. Što se posljednjeg članka tiče, on nema za cilj postaviti operativno pravno pravilo kao takvo, već samo daje okvir za pregovore koje će države prema potrebi voditi među sobom. Iako je uklanjanje dvostrukog oporezivanja unutar Unije među ciljevima Ugovora o EZ-u, iz teksta te odredbe proizlazi da ona kao takva ne može pojedincima dodijeliti prava na koja se mogu pozvati pred nacionalnim sudovima (vidjeti u tom smislu rješenje od 19. rujna 2012., Levy i Sebbag, C-540/11, neobjavljeno, EU:C:2012:581, t. 26. i 27. kao i navedenu sudsku praksu).

39 Osim toga, valja podsjetiti da, kada se nacionalna mjera odnosi ujedno i na slobodu pružanja usluga i na slobodno kretanje kapitala, Sud ispituje predmetnu mjeru načelno samo s obzirom na jednu od tih dviju sloboda, ako se u okolnostima glavnog postupka pokaže da je jedna od njih posve sporedna u odnosu na drugu te da joj može biti pridružena (vidjeti u tom smislu presude od 3. listopada 2006., Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, t. 34. i od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, t. 33.).

40 No, kako je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 48. i 49. svojeg mišljenja, godišnji porez na UCI-je, s obzirom na to da tereti neto imovinu stranih UCI-ja, vezan je za stjecanje rezidenata udjela stranih subjekata kojima se trguje ili ne trguje na burzi. Ta transakcija ubraja se u kretanja kapitala navedena u dijelu A, koji se odnosi na „[t]ransakcije udjelima [UCI-ja]”, točke IV. Priloga I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora [(članak stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama)] (SL 1988., L 178, str. 5.), naslovljene „Operacije udjelima [UCI-ja]”, kojoj

je Sud priznao indikativnu vrijednost (vidjeti u tom smislu presude od 7. lipnja 2012., VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, t. 21. i od 21. svibnja 2015., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, t. 23. i 24.). Takav porez stoga ulazi u slobodno kretanje kapitala.

41 Ako na slobodu pružanja usluga također može utjecati namet poput godišnjeg poreza na UCI-je na način da on može imati učinak na financijske usluge koje u Belgiji pružaju strani UCI-ji, ta sloboda ovdje se čini sporednom u odnosu na slobodno kretanje kapitala.

42 U tim okolnostima valja smatrati da svojim drugim i trećim pitanjem,sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 56. UEZ-a tumačiti na način da mu se protivi zakon države članice kojim se uvodi godišnji porez na UCI-je, poput onoga u glavnom postupku, koji strane UCI-je koji trguju udjelima u toj državi članici podvrgava tom porezu.

43 U tom smislu valja podsjetiti da na temelju ustaljene sudske prakse Suda države članice moraju obavljati svoju nadležnost u području izravnog oporezivanja uz poštovanje prava Unije i osobito temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom (vidjeti osobito presudu od 23. veljače 2016., Komisija/Mađarska, C-179/14, EU:C:2016:108, t. 171. i navedenu sudsku praksu).

44 Kad je riječ o slobodnom kretanju kapitala, iz ustaljene sudske prakse Suda također proizlazi da mjere zabranjene člankom 56. stavkom 1. UEZ-a, kao ograničenja kretanju kapitala, uključuju one koje mogu odvratiti nerezidente da ulažu u državi članici ili rezidente navedene države članice da ulažu u drugim državama (vidjeti u tom smislu presudu od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 50. kao i navedenu sudsku praksu).

45 U ovom predmetu NN (L), koji smatra da Kraljevina Belgija time što nameće godišnji porez na UCI-je stranim UCI-jima izvršava ekstrateritorijalnu poreznu nadležnost, protivnu međunarodnoj poreznoj praksi, iznosi da je taj porez diskriminatoran i predstavlja ograničenje slobodnom kretanju kapitala, s obzirom na to da su belgijski UCI-ji i strani UCI-ji porezno tretirani jednako iako se nalaze u situaciji koja objektivno nje usporediva. Naime, s jedne strane, strani su UCI-ji, za razliku od belgijskih, osnovani sukladno stranom pravu, nisu belgijski rezidenti te se i njihova imovina i mjesto ulaganja njihova kapitala nalaze u inozemstvu. S druge strane, navedeni porez predstavlja dodatno porezno opterećenje za strane UCI-je, koji se, kad je riječ o luksemburškima, pridodaje porezu na upis, što umanjuje rentabilnost udjela na štetu svih imatelja udjela, belgijskih ili stranih, odvraća od upisa takvih udjela i stoga stavlja strane UCI-je u nepovoljniji položaj u odnosu na one belgijske.

46 Međutim, valja utvrditi da, s obzirom na to da se godišnji porez na UCI-je primjenjuje jednako na sve UCI-je, i belgijske i strane, jedina razlika objektivne situacije između tih dviju kategorija u odnosu na njihovu podložnost tom porezu ostaje u činjenici da se za strane UCI-je godišnji porez na UCI-je dodaje nametu kojemu mogu biti podvrgnuti u državi članici u kojoj imaju sjedište.

47 No, Sud je mnogo puta presudio da, s jedne strane, u nedostatku usklađivanja na razini Unije, nepogodnosti koje mogu proisteći iz usporednog izvršavanja porezne nadležnosti različitih država članica, dokle god takvo izvršavanje nije diskriminatorno, ne predstavljaju ograničenja slobodnom kretanju (presude od 8. prosinca 2011., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, t. 38. i navedena sudska praksa i od 21. studenoga 2013., X, C-302/12, EU:C:2013:756, t. 28.) i da, s druge strane, države članice nemaju obvezu prilagoditi svoj porezni sustav različitim poreznim sustavima drugih država članica, osobito s ciljem da uklone dvostruko oporezivanje (vidjeti u tom smislu presudu od 12. veljače 2009., Block, C-67/08, EU:C:2009:92, t. 31.).

48 Slijedi da se godišnji porez na UCI-je ne može smatrati ograničenjem slobodnom kretanju kapitala.

49 Posljedično, na drugo i treće pitanje valja odgovoriti da članak 56. UEZ-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi zakon države članice koji uvodi godišnji porez na UCI-je, poput onoga u glavnom postupku, koji tom porezu podvrgava strane UCI-je koji trguju udjelima u toj državi članici.

Šesto pitanje

50 Šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 49. i 56. UEZ-a tumačiti na način da im se protivi nacionalna odredba poput članka 162. podstavka 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje, kojim država članica predviđa posebnu sankciju, odnosno sudsku zabranu da se ubuduće ondje trguje udjelima, protiv stranog UCI-ja u slučaju njegova nepoštovanja obveze godišnje prijave potrebne za naplatu poreza na UCI-je ili njegova neplaćanja.

51 Belgijska vlada ističe da je to pitanje također nedopušteno. Prema njoj, s obzirom na to da glavni postupak nema za predmet sankciju predviđenu u članku 162. podstavku 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje, već povrat godišnjeg poreza na UCI-je koji je platio NN (L) za 2006. godinu, navedeno pitanje nema veze s predmetom glavnog postupka te je primjena sankcije u budućnosti protiv tog društva hipotetska.

52 Međutim, iz odluke o upućivanju zahtjeva proizlazi da NN (L) u okviru glavnog postupka osporava zakonitost poreza koji je na njega primijenjen, ističući osobito da odredbe Zakonika o porezu na nasljeđivanje koje uređuju godišnji porez na UCI-je, uključujući one koje se tiču sankcija, nisu sukladne pravu Unije. Pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev stoga nije očito bez veze s predmetom glavnog postupka. Što se tiče hipotetske naravi sankcije, ne može se zahtijevati da stranka povrijedi nacionalno pravo pa da joj se izrekne sankcija kako bi se mogla pozvati na povredu prava Unije pred nacionalnim sudom (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2007., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, t. 64.). Šesto pitanje stoga je dopušteno.

53 U mjeri u kojoj se sastoji od zabrane stranim UCI-jima da trguju udjelima u Belgiji, sankcija predviđena u članku 162. podstavku 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 65. svojeg mišljenja, mora biti ispitana s obzirom na pravila koja se tiču slobode pružanja usluga.

54 Kad je riječ o toj sankciji, belgijska je vlada u svojem pisanom očitovanju kao i na raspravi pred Sudom iznijela da ona odražava onu predviđenu u članku 133.b Zakonika o porezu na nasljeđivanje, na koji upućuje članak 161. prvi podstavak navedenog zakonika i koji se primjenjuje kako na belgijske tako i na strane UCI-je.

55 Međutim, suprotno onomu što iznosi vlada, sankcija predviđena člankom 133.b Zakonika o porezu na nasljeđivanje i ona predviđena člankom 162. podstavkom 2. istog zakonika ne mogu se smatrati jednakima, iako prva može uključivati zatvaranje UCI-ja sa sjedištem u Belgiji, dok druga ne sprečava strani UCI da drugdje obavlja svoju djelatnost. Naime, kao prvo, kao što je to iznijela belgijska vlada na raspravi pred Sudom, te sankcije ne kažnjavaju iste činjenice. Zatim, prva sankcija, za razliku od druge, može se izreći tek nakon osude određenih osoba za kršenje Zakona o porezu na nasljeđivanje, dok se druga može izreći stranom UCI-ju koji je propustio podnijeti godišnju prijavu ili koji nije platio porez. Konačno, druga od tih dviju sankcija, koja ne isključuje prvu, za razliku od prve, nije vremenski ograničena.

56 Stoga se režim sankcija predviđen belgijskim zakonodavstvom čini strožim u odnosu na strane UCI-je nego na belgijske koji povrijede iste zakonske obveze. Takva razlika u postupanju, koja se zasniva na mjestu sjedišta, može odvratiti strane UCI-je od toga da trguju udjelima u Belgiji. Stoga predstavlja ograničenje slobodnog pružanja usluga

57 Kako bi opravdala tu razliku u postupanju, belgijska vlada tvrdi da su zabrane obavljanja profesionalne djelatnosti ili odluke o zatvaranju poduzeća u kojem je zaposlen službenik ili upravitelj koji su osuđeni na temelju članka 133.b i članka 162. prvog podstavka Zakonika o porezu na nasljeđivanje, teško primjenjive na strane UCI-je koji trguju svojim udjelima putem financijskog posrednika u Belgiji, zbog toga što nisu rezidenti u toj zemlji, i da su druge sankcije, poput novčanih sankcija, također teško izvršive u inozemstvu.

58 U tom smislu valja podsjetiti da ograničenje slobode pružanja usluga nije dopušteno osim ako to opravdavaju važni razlozi u općem interesu. No, u tom je slučaju potrebno još i da primjena takvog ograničenja bude prikladna za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno da bi ga se postiglo (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 36. i navedena sudska praksa).

59 Sud je već presudio da potreba jamčenja učinkovitosti naplate poreza može predstavljati važan razlog od općeg interesa koji može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga (presude od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39. kao i od 19. lipnja 2014., Strojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, t. 46.). Također je podsjetio da se uvođenje sankcija, uključujući i one kaznene naravi, može smatrati nužnim u cilju jamčenja djelotvornog poštovanja nacionalnog propisa, pod uvjetom, međutim, da su narav i iznos nametnute sankcije u svakom pojedinačnom slučaju proporcionalni težini povrede koja se njome sankcionira (presuda od 3. prosinca 2014., De Clercq i dr., C-315/13, EU:C:2014:2408, t. 73. i navedena sudska praksa).

60 U ovom slučaju mogućnost da se nametne kazna stranom UCI-ju koji nije ispunio obvezu prijave i plaćanja čini se opravdanom mogućnošću osiguranja naplate godišnjeg poreza na UCI-je i prikladnom da omogući ostvarenje tog cilja.

61 Međutim, iako je podložna ocjeni suca, sankcija koja se sastoji u tome da se UCI-jima zabrani trgovati udjelima u Belgiji u budućnosti, kako je predviđena člankom 162. podstavkom 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje, prelazi ono što je potrebno kako bi se postigao navedeni cilj, s obzirom na to da ta odredba ne ograničava trajanje takve zabrane i ne predviđa mogućnost da se izmijeni ili nametne druga, manje stroga sankcija, ovisno o težini počinjenog prekršaja.

62 Stoga na šesto pitanje valja odgovoriti da članak 49. UEZ-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalna odredba poput članka 162. podstavka 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje, kojim država članica predviđa posebnu sankciju, odnosno sudsku zabranu da ondje ubuduće trguju udjelima, protiv stranih UCI-ja u slučaju da nisu poštovali obvezu godišnje prijave potrebne za naplatu poreza na UCI-je ili da ga nisu platili.

Troškovi

63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. **Članke 2., 4., 10. i 11. Direktive Vijeća 69/335/EEZ od 17. srpnja 1969. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 85/303/EEZ od 10. lipnja 1985., treba tumačiti na način da im se ne protivi zakon države članice kojim se uvodi godišnji porez na subjekte za zajednička ulaganja, poput onoga u glavnom postupku, koji tom porezu podvrgava strane subjekte za zajednička ulaganja koji trguju udjelima u toj državi članici.**

2. **Direktivu Vijeća 85/611/EEZ od 20. prosinca 1985. o usklađivanju zakona i drugih propisa u odnosu na subjekte za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS), prema potrebi u vezi s člankom 10. UEZ-a i člankom 293. drugom alinejom UEZ-a, treba tumačiti na način da joj se ne protivi zakon države članice kojim se uvodi godišnji porez na subjekte za zajednička ulaganja, poput onoga u glavnom postupku, koji tom porezu podvrgava strane subjekte za zajednička ulaganja koji trguju udjelima u toj državi članici, pod uvjetom da se taj zakon primjenjuje na nediskriminirajući način.**

3. **Članak 56. UEZ-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi zakon države članice kojim se uvodi godišnji porez na subjekte za zajednička ulaganja, poput onoga u glavnom postupku, koji tom porezu podvrgava strane subjekte za zajednička ulaganja koji trguju udjelima u toj državi članici.**

4. **Članak 49. UEZ-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalna odredba poput članka 162. podstavka 2. Zakonika o porezu na nasljeđivanje, kako je izmijenjen Programskim zakonom od 22. prosinca 2003., kojim država članica predviđa posebnu sankciju, odnosno sudsku zabranu da ondje ubuduće trguju udjelima, protiv stranih subjekata za zajedničko ulaganje u slučaju da nisu poštovali obvezu godišnje prijave potrebne za naplatu poreza na subjekte za zajedničko ulaganje ili da ga nisu platili.**

Potpisi