A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2016. május 26.*

„Előzetes döntéshozatal — Közvetlen adózás — A tőke szabad mozgása — Szolgáltatásnyújtás szabadsága — 69/335/EGK irányelv — 2., 4., 10. és 11. cikk — 85/611/EGK irányelv — EK 10. cikk és EK 293. cikk — Kollektív befektetési vállalkozásokra kivetett éves adó — Kettős adóztatás — Külföldi kollektív befektetési vállalkozásokra alkalmazandó szankció”

A C-48/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d’appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2015. február 6-án érkezett, 2014. október 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **État belge, SPF Finances**

és

az **NN (L) International SA**, korábban ING International SA, mint az ING (L) Dynamic SA jogutódja

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: V. Tourres tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. október 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

– az NN (L) International SA képviseletében J. Malherbe és M. Bertha avocats,

– a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: A. Gillet avocat,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. január 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: francia

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1985. június 10-i 85/303/EKG tanácsi irányelvvel (HL 1985. L 156., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 122. o.) módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv (HL 1969. L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o.; a továbbiakban: 69/335 irányelv) 2., 4., 10. és 11. cikkének, az EK 10. cikkel és EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen értelmezett, az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 1985. december 20-i 85/611/EGK tanácsi irányelvnek (HL 1985. L 375., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 1. kötet, 139. o.), valamint az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen értelmezett EK 49–60. cikknek az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az État belge, SPF Finances (service public fédéral Finances; a belga állam szövetségi adóhivatala) és az NN (L) International SA, korábban ING International SA, mint az ING (L) Dynamic SA jogutódja (a továbbiakban: NN (L)) között az utóbbira a 2006-os gazdasági évre kivetett 185 739,34 euró kollektív befektetési vállalkozások (a továbbiakban: KBV) éves adójának visszatérítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 69/335 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése, amelyet a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 46., 11. o.) helyezett hatályon kívül, a következőképpen rendelkezett:

„A tőkeilleték alá tartozó ügyletek kizárólag azon tagállamban adókötelesek, amelynek területén a tőketársaság tényleges ügyvezetési központja található az érintett ügylet időpontjában.”

4 Ezen irányelv 4. cikke előírta:

„(1) A következő ügyletek tartoznak a tőkeilleték alá:

a) egy tőketársaság alapítása;

b) egy nem tőkeegyesítő társaságnak minősülő társaság, egyesület vagy jogi személy átalakulása tőkeegyesítő társasággá;

c) egy tőketársaság tőkéjének [helyesen: jegyzett tőkéjének] emelése bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással;

d) egy tőketársaság vagyonának növelése bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással, amely nem a társaság tőkéjéből vagy vagyonából való részesedés ellenében történik, hanem ugyanolyan jogok fejében, mint amilyenekkel a tagok (részvényesek) rendelkeznek, mint például szavazati jogok, nyereségből vagy felszámolás során keletkező többletből való részesedés joga;

e) létesítő okirat szerint egy harmadik országban székhellyel rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése harmadik országból egy tagállamba, ahol azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából tőketársaságnak tekintik;

f) egy harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése harmadik országból egy tagállamba, ahol azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából tőketársaságnak tekintik;

g) egy társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban tőketársaságnak tekintik, és az előbbi tagállamban nem tekintik annak [helyesen: társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a tőkeilleték kivetése szempontjából tőketársaságnak tekintendő, míg az előbbi tagállamban nem minősül annak];

h) egy harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése harmadik országból egy tagállamba, ahol azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából tőketársaságnak tekintik [helyesen: a tényleges ügyvezetési központjával harmadik országban rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a tőkeilleték kivetése szempontjából tőketársaságnak tekintendő, míg az előbbi tagállamban nem minősül annak];

(2) Továbbra is a tőkeilleték alá tartoznak [helyesen: tartozhatnak] a következő ügyletek, amennyiben 1984. július 1-jén 1%-os mértékkel adóztak:

a) tőketársaság tőkeemelése a nyereség, az általános vagy céltartalékok tőkésítése útján;

b) tőkeegyesítő társaság vagyonnövekedése olyan tagi szolgáltatás révén, amely nem jár együtt a társaság tőkéjének növelésével, de amely változást idéz elő a társasági jogokban, vagy amely megnövelheti a társasági részesedés értékét [helyesen: a tőketársaság vagyonnövekedése a tag által teljesített olyan juttatás útján történik, amely nem eredményezi a társaság tőkéjének emelkedését, viszont változást idéz elő a társasági jogokban, vagy megnövelheti a társasági részesedés értékét];

c) tőketársaság által felvett hitel, ha a hitelező jogosult a társaság nyereségéből részesedni;

d) tőketársaság és tag (részvényes), vagy tőketársaság és tag (részvényes) házastársa, vagy tőketársaság és tag (részvényes) gyermeke, vagy tőketársaság és harmadik fél által együttesen felvett hitel, ha egy tag (részvényes) biztosítékot nyújt, hogy a hitel ugyanazon funkciót tölti be, mint a társaság tőkéjének emelése [helyesen: a tőketársaság által a tagjától (részvényesétől), a tagja (részvényese) házastársától vagy gyermekétől, valamint harmadik személytől, valamely tag (részvényes) által nyújtott biztosíték mellett felvett hitel, amennyiben e hitelek ugyanazt a szerepet töltik be, mint a társaság jegyzett tőkéjének az emelése].

[…]”

5 Az említett irányelv 10. cikke értelmében:

„A tőkeilletéktől eltekintve, a tagállamok nem számíthatnak fel semmilyen adót vagy illetéket a nyereségszerzési céllal működő társaságoknak, egyesületeknek vagy jogi személyeknek [helyesen: A tagállamok a tőkeilletéken kívül semmilyen formában nem vetnek ki adót a nyereségszerzési céllal működő társaságokra, egyesületekre vagy jogi személyekre]:

a) a 4. cikkben említett ügyletek tekintetében;

b) a 4. cikkben említett ügyletek keretében a hozzájárulások, hitelek vagy szolgáltatások teljesítése tekintetében [helyesen: a 4. cikkben említett ügyletekhez kapcsolódó hozzájárulások, hitelek és szolgáltatások tekintetében];

c) nyilvántartásba vétel vagy más alaki követelmény tekintetében, amelyre egy nyereségszerzési céllal működő társaságnak, egyesületnek vagy jogi személynek van szüksége a jogi forma alapján a tevékenység gyakorlásának megkezdése előtt [helyesen: nyilvántartásba vétel vagy más alaki követelmény tekintetében, amelyet a nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy számára jogi formája alapján a tevékenység gyakorlásának előfeltételeként írhatnak elő].”

6 Ugyanezen irányelv 11. cikke előírta:

„A tagállamok semmilyen adót nem vetnek ki, amely [helyesen: A tagállamok semmilyen formában nem vetnek ki adót a(z)]

a) értéktőzsdei megjelenéssel, kibocsátással, jegyzésre engedélyezéssel függ össze, s amely a piacon elérhetővé vagy forgalomképessé teszi a részvényeket és más hasonló jellegű értékpapírokat, vagy az ilyen értékpapírokat megtestesítő bizonyítványokat, függetlenül a kibocsátótól; [helyesen: a részvények, részesedések, illetve más, hasonló jellegű értékpapírok, illetve ezen értékpapírokat megtestesítő igazolások létrehozására, kibocsátására, tőzsdei bevezetésére, forgalomba hozatalára és az azokkal való kereskedelemre, függetlenül a kibocsátó személyétől];

b) hitel, beleértve az államkötvényeket, amelyet adóssághelevelek vagy más forgalomképes értékpapírok kibocsátásával vesznek fel, függetlenül a kibocsátótól, vagy a kapcsolódó formai követelményektől; vagy amely értéktőzsdei megjelenéssel, kibocsátással, jegyzésre engedélyezéssel függ össze, amely műveletek a piacon elérhetővé vagy kereskedelemre alkalmassá teszik az ilyen adóssághelevelet vagy más forgalomképes értékpapírokat [helyesen: a kötvény vagy más átruházható értékpapír kibocsátása útján felvett hitelekkel – beleértve az államkötvényeket is –, valamint e kötvények, illetve egyéb átruházható értékpapírok előállításával, kibocsátásával, tőzsdei bevezetésével, forgalomba hozatalával vagy kereskedelmével függ össze, a kibocsátó személyétől, valamint az irányadó formai követelményektől függetlenül].”

7 A 85/611 irányelv második-negyedik preambulumbekezdése, amelyet az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 2009. július 13-i 2009/65/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2009. L 302., 32. o.) helyezett hatályon kívül, a következőket írta elő:

„mivel a [KBV-ket] szabályozó nemzeti jogszabályokat az ilyen társaságok közösségi szintű versenyfeltételeinek közelítése céljából oly módon kell összehangolni, hogy egyúttal biztosítható legyen a befektetők hatékonyabb és egységesebb védelme; figyelemmel továbbá arra, hogy a koordináció megkönnyíti majd az egyes tagállamok [KBV-inek], hogy befektetési jegyeiket a többi tagállamban forgalomba hozzák;

mivel ezeknek a céloknak az elérése lehetővé teszi a [KBV-k] befektetési jegyeinek a Közösség területén történő szabad forgalmazására vonatkozó korlátozások megszüntetését, továbbá a koordináció elősegíti egy európai tőkepiac létrehozását;

mivel ezekre a célokra tekintettel kívánatos közös alapvető szabályok kialakítása a tagállamokban működő [KBV-k] engedélyezése, felügyelete, szervezeti felépítése, tevékenysége, valamint az általuk kötelezően nyilvánosságra hozandó információk tekintetében;

[…]”

8 A 85/611 irányelv 44. cikkének szövege a következő volt:

„(1) Amennyiben valamely [átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozás (ÁÉKBV)] egy másik tagállamban forgalmazza a befektetési jegyeit, köteles betartani az adott tagállam mindazon hatályos törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseit, amelyek nem az ezen irányelvben szabályozott területekre vonatkoznak.

[…]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett rendelkezéseket megkülönböztetés nélkül kell alkalmazni.”

A belga jog

9 A 2003. december 20-i programtörvénnyel (Moniteur belge, 2003. december 31., 62160. o.) módosított code des droits de succession (öröklési illetékekről szóló törvénykönyv; a továbbiakban: code des droits de succession) magában foglalja a „[KBV-kre], hitelintézetekre és biztosítótársaságokra kivetett éves adó” (a továbbiakban: KBV-kre kivetett éves adó) címet viselő IIa. könyvet. A 2004. január 1-jén hatályba lépő említett programtörvény kiterjesztette a kezdetben csak a belga jog szerinti KBV-kre alkalmazott ezen adó hatályát a befektetési jegyeiket Belgiumban forgalmazó külföldi KBV-kre.

10 Az öröklési illetékekről szóló törvénykönyv 133. cikke előírja, hogy a bíróság az ugyanezen törvénykönyv bizonyos rendelkezései szerinti jogsértések valamelyikének elkövetése miatt bizonyos személyekkel szemben háromtól öt évig terjedő foglalkozástól való eltiltás büntetésének kiszabásán túl elrendelheti azon társaság, csoportosulás vagy vállalat létesítményeinek a bezárását, amelynek az elítélt a vezetője, tagja vagy alkalmazottja.

11 Az öröklési illetékekről szóló törvénykönyv 161. cikke értelmében:

„A banki, pénzügyi és biztosítási bizottságnál való nyilvántartásba vételüket követően, január 1-jei hatállyal adóalanynak minősülnek:

1. a társasági jog alapján működő, a pénzügyi ügyletekről és a pénzügyi piacokról szóló, 1990. december 4-i törvény 108. cikke első bekezdésének 1.° és 2. pontja szerinti [KVB-k];

2. A kötelmi jog alapján működő, a pénzügyi ügyletekről és a pénzügyi piacokról szóló, 1990. december 4-i törvény 108. cikke első bekezdésének 1.° és 2. pontja szerinti alapkezelő társaságok, amelyek a [KVB-k] irányításáért felelősek;

3. A pénzügyi ügyletekről és a pénzügyi piacokról szóló, 1990. december 4-i törvény 137. cikke szerinti külföldi [KVB-k], ide nem értve a követelést megtestesítő értékpapírokkal foglalkozó befektetési vállalkozásokat;

[…]”

12 E törvénykönyv 161a. cikke értelmében:

„1. § A 161. cikk 1. és 2. pontjában hivatkozott befektetési vállalkozások esetében az adót az előző év december 31-én Belgiumban jegyzett teljes nettó összeg után kell megfizetni.

Az első bekezdés alkalmazásában:

1. Belgiumban jegyzettnek tekintendők azok a befektetési jegyek, amelyeket külföldön szereztek meg a Királyság valamely lakosa javára;

2. amennyiben a befektetési vállalkozás elmulasztotta az adó beszedéséhez hasznos és szükséges információk hatóság részére történő bejelentését, a 162. cikk alkalmazásának sérelme nélkül az adót az előző év december 31-én kezelt vagyon teljes értéke után kell megfizetni. A Király meghatározhatja az adó beszedéséhez hasznos és szükséges információk körét.

2. § A 161. cikk 3. pontjában hivatkozott befektetési vállalkozások [vagyis a külföldi KBV-k] esetében az adót a Belgiumban az előző év december 31-én a Commission bancaire, financière et des assurances-nál [banküguyi, pénzügyi és biztosítási bizottság] való nyilvántartásba vételt követően jegyzett teljes nettó összeg után kell megfizetni.

Az első bekezdés alkalmazásában:

1. a külföldön pénzügyi közvetítő révén jegyzett befektetési jegyek belgiumi pénzügyi közvetítő igénybevétele esetén nem vonhatók le a Belgiumban jegyzett bruttó összegekből;

2. amennyiben a befektetési vállalkozás elmulasztotta az adó beszedéséhez hasznos és szükséges információknak a hatóság részére történő bejelentését, a 162. cikk alkalmazásának sérelme nélkül az adót az előző év december 31-én Belgiumban jegyzett teljes bruttó összeg után kell megfizetni. A Király meghatározhatja az adó beszedéséhez hasznos és szükséges információk körét.

[…]”

13 Az említett törvénykönyvnek az alapügy tényállása megvalósulása idején hatályban lévő 162. cikke a következőképpen rendelkezett:

„A 161. cikkel bevezetett adóra az I. könyvnek a kimaradt vagyonelemekhez kapcsolódó bizonyítékokra, az elévülésre, a büntetőeljárásra és a szabálysértési szankciókra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni.

Amennyiben a 163. cikk 3. pontja szerinti befektetési vállalkozások megsértik a jelen könyv rendelkezéseit, a bíróság a jövőre nézve megtilthatja számukra befektetési jegyeik Belgiumban való forgalmazását. E tiltást kézbesítik a befektetési vállalkozásnak, a banki, pénzügyi és biztosítási bizottságnak és a befektetési vállalkozás által Belgiumban kijelölt vállalkozásnak, hogy biztosítsák az alapokban részesedéssel rendelkezők részére történő kifizetéseket, a befektetési jegyek vásárlását vagy értékesítését és az ország legalább egyik nyelvén való tájékoztatásnyújtást.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 A luxemburgi székhelyű NN (L) társaság a 2006. adóév tekintetében a KBV-ket terhelő éves adóról szóló, a Belgiumban 2005. december 31-én jegyzett teljes nettó összegre vonatkozó bevallást nyújtott be, és a törvényi határidőben megfizette ezt az 185 739,34 euró összegű adót. Ezt követően az említett adónak a 69/335 irányelvre, az EK 56–60. cikkre, a 85/611 irányelvre és az EK 10. cikkre, valamint másodlagosan a Belgium és a Luxemburgi Nagyhercegség között kötött, 1970. szeptember 17-én Luxemburgban aláírt, a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelem- és vagyonadókkal kapcsolatos egyes kérdések rendezéséről szóló egyezmény (a továbbiakban: belga–luxemburgi egyezmény) 22. cikkére figyelemmel fennálló jogszerűségének vitatása érdekében a tribunal de première instance de Bruxelles-hez (brüsszeli elsőfokú bíróság, Belgium) fordult.

15 A tribunal de première instance de Bruxelles (brüsszeli elsőfokú bíróság) a 2011. november 23-i ítéletével elutasította a 69/335 irányelv megsértésére alapított kifogást, ugyanakkor helyt adott az NN (L) kérelmének, elfogadva az ez utóbbi által másodlagosan előterjesztett utolsó, a belga–luxemburgi egyezmény megsértésére alapított kifogást.

16 Az État belge, SPF Finances fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelytől annak megállapítását kéri, hogy a KBV-kre kivetett éves adó nem tartozik a belga-luxemburgi egyezmény hatálya alá, hogy az öröklési illetékekről szóló törvénykönyv 160. és azt követő cikkei összeegyeztethetők az uniós joggal, és hogy az említett adót szabályszerűen szedték be, és azt nem kell visszatéríteni.

17 Az NN (L) a megtámadott ítélet helybenhagyását kérte. Az NN (L) International másodlagosan csatlakozó fellebbezést nyújtott be, mivel az elsőfokú bíróság elutasította a 69/335 irányelv megsértésére alapított kifogást, illetve nem foglalt állást az uniós jog egyéb rendelkezéseinek megsértésére alapított kifogásokról. Az NN (L) felhívta a kérdést előterjesztő bíróságot, hogy e tekintetben terjesszen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé.

18 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a KBV-kre kivetett éves adó minősítésének annak érdekében való megállapításától függetlenül, hogy az a belga-luxemburgi egyezmény hatálya alá tartozik-e, vagy sem, ezen adó nem mentesül az általános mozgási szabadságok akadályozásának általános tilalma alól, és nem zárható ki eleve, hogy a 69/335 irányelv rendelkezéseit arra alkalmazni kell.

19 Ilyen körülmények között a cour d'appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 69/335 irányelv, konkrétabban annak együttesen értelmezett 2., 4., 10. és 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétesek a code des droits de succession KBV-ket terhelő adóra vonatkozó 161–162. cikkéhez hasonló nemzeti rendelkezések, mivel az említett adó évente terheli a tőkeegyesítő társaság formájában más tagállamban létrehozott, és befektetési jegyeiket Belgiumban forgalmazó KBV-ket, és azt a Belgiumban jegyzett befektetési jegyeik ilyen jegyzések visszaváltásával vagy visszatérítésével csökkentett teljes összege után kell megfizetni, aminek az a következménye, hogy a Belgiumban az ilyen KBV-k által összegyűjtött összegek az említett adó hatálya alá tartoznak, amíg az említett KBV-k rendelkezésére állnak?

2) Az EK 49–55. és az EK 56–66. cikket, adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha egy tagállam egyoldalúan módosítja a code des droits de succession 161. és azt követő cikkei által előírt adó kapcsolóelvét, azért, hogy egy olyan, a nemzetközi adójogban rögzített személyi kapcsolóelvet, amelynek alapja az adóalany lakóhelye, egy olyan állítólagosan valós kapcsolóelvvel váltson fel, amelyet a nemzetközi adójog nem tartalmaz, figyelemmel arra, hogy adójogi szuverenitásának megalapozása érdekében a tagállam a code des droits de succession 162. cikkének második bekezdésében szereplőhöz hasonló sajátos szankciót kizárólag a külföldi gazdasági szereplők vonatkozásában ír elő?

3) Az EK 49. és EK 56. cikket, adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a fent leírthoz hasonló adóztatás, amely, mivel semmilyen módon sem veszi figyelembe a másik tagállamban alapított KBV-ket már származási országukban terhelő adókat, olyan kiegészítő pénzügyi terhet jelent, amely alkalmas befektetési jegyeik belgiumi értékesítésének megzavarására?

4) A 85/611 irányelvet, adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a fent leírthoz hasonló adóztatás, mivel az sérti az irányelv arra irányuló fő célkitűzését, hogy megkönnyítse a KBV-k befektetési jegyeinek forgalmazását az Európai Unióban?

5) Az EK 49. és EK 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétesek a fent leírthoz hasonló adók beszedése által a másik tagállamban alapított, befektetési jegyeiket Belgiumban forgalmazó KBV-k számára okozott adminisztratív terhek?

6) Az EK 49. és EK 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a code des droits de succession 162. cikkének második bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezés, mivel e rendelkezés sajátos szankciót alkalmaz a másik tagállamban alapított, befektetési jegyeiket Belgiumban forgalmazó KBV-kel szemben, vagyis azt, hogy a bíróság a jövőre nézve megtilthatja számukra befektetési jegyeik belgiumi forgalmazását, amennyiben minden évben március 31-ig nem nyújtják be adóbevallásukat, vagy elmulasztják a fent hivatkozott adó befizetését?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az ötödik kérdés elfogadhatóságáról

20 A belga kormány úgy véli, hogy az ötödik kérdés az alapügyben szóban forgó jogvita eldöntése szempontjából nyilvánvalóan nem bír jelentőséggel, ennélfogva az elfogadhatatlan. Ezenkívül megjegyzi, hogy az említett bíróság nem határozta meg pontosan a nemzeti jog adminisztratív terheket előíró rendelkezéseit, sem pedig a külföldi KBV-ket e tekintetben a belga jog szerinti KBV-khez képest ért hátrányos megkülönböztetést.

21 Emlékeztetni kell arra, hogy mivel az uniós jogra vonatkozó kérdések relevanciáját vélelmezni kell, a Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolását, ha az uniós jogi rendelkezés értelmezése vagy érvényességének értékelése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen: 2015. június 16-i Gauweiler és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2015:400, 25. pont).

22 Ami a ténybeli és jogi elemeket illeti, a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikke úgy rendelkezik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek tartalmaznia kell különösen az alapeljárás tárgyának, valamint a megállapított releváns tényeknek a rövid ismertetését, vagy legalább a kérdések alapját képező tényeknek az ismertetését, az alapügyben esetlegesen alkalmazandó nemzeti rendelkezéseknek a tartalmát, továbbá azon okoknak az ismertetését, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróságban kérdés merült fel egyes uniós jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozóan, valamint azt a kapcsolatot, amelyet e bíróság e rendelkezések és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jog között felállít.

23 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem jelöli meg azokat az adminisztratív terheket, amelyek a külföldi KBV-ket terhelnék, és nem pontosítja sem azokat a nemzeti jogi rendelkezéseket, amelyek alapján vagy amelyek miatt e terheket kivetnék, sem pedig azokat az indokokat, amelyek alapján a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben az uniós jog értelmezését kéri. E körülmények között nem áll a Bíróság rendelkezésére elegendő ténybeli és jogi elem ahhoz, hogy hasznos választ adhasson az elé terjesztett ötödik kérdésre, amelyet ennélfogva elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

Az első kérdésről

24 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 69/335 irányelv 2., 4., 10. és 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a KBV-kre éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi KBV-ket, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban.

25 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a KBV-kre kivetett éves adó nem felel meg a 69/335 irányelv 4. cikke alapján a tőkeilleték alá tartozó egyik ügylettípusnak sem, amely ügyletek – amint azt a Bíróság az 1998. október 27-i Nonwoven-ítélet (C-4/97, EU:C:1998:507) 20. pontjában megállapította – tőkeegyesítő társaság részére történő tőke-, illetve vagyonátruházást foglalnak magukban az adót kivető tagállamban, vagy a társasági tőke, illetve vagyon tényleges növekedését eredményezik, amely helyzet nyilvánvalóan nem áll fenn „a Belgiumban jegyzett teljes nettó összeg" tekintetében, amelyre az említett adót alkalmazni kell. Az ilyen adó ugyanis szintén nem sorolható a 69/335 irányelv 10. cikke által tiltott adók közé, mivel egyrészt nem felel meg az ezen irányelv 4. cikkében – amelyre az irányelv 10. cikkének a) és b) pontja hivatkozik – felsorolt egyik adóköteles ügylettípusnak sem, másrészt pedig nem állnak összefüggésben az említett irányelv 10. cikkének c) pontja értelmében vett tevékenység gyakorlásának megkezdése előtti nyilvántartásba vétellel vagy más alaki követelménnyel. Ezen adó hasonlóképpen egyáltalán nem felel meg az ugyanezen irányelv 11. cikkének tárgyát képező ügylettípusoknak sem.

26 Következésképpen a KBV-kre kivetett éves adó nem tartozik a 69/335 irányelv hatálya alá. Ennélfogva nem ellentétes ezen irányelvvel, amennyiben a külföldi KBV-k ilyen adó alanyává válnak.

27 Ebből következően az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 69/335 irányelv 2., 4., 10. és 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a KBV-kre éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi KBV-ket, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban.

A negyedik kérdésről

28 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 85/611 irányelvet, adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a KBV-kre éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi KBV-ket, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban.

29 A belga kormány úgy véli, hogy ez a kérdés elfogadhatatlan, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem jelölte meg a 85/611 irányelv azon rendelkezéseit, amelyek értelmezését kéri, sem pedig azt, mely okok miatt merült fel benne kérdés ezen irányelv értelmezésére vonatkozóan.

30 Ugyanakkor e kérdés szövegéből kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második franciabekezdésével együttesen értelmezett 85/611 irányelvvel ellentétes-e a KBV-kre kivetett éves adóhoz hasonló adóztatás, mivel az sérti az irányelv arra irányuló fő célkitűzését, hogy megkönnyítse az ÁÉKBV-k befektetési jegyeinek az Unióban való forgalmazását. Ezen információk elegendőek ahhoz, hogy lehetővé tegyék a Bíróság számára, hogy az alapügy megoldása szempontjából hasznos értelmezési szempontokat nyújtson a nemzeti bíróság számára. Ez a kérdés ennélfogva elfogadható.

31 Ami a kérdés érdemi részét illeti, 85/611 irányelv második, harmadik és negyedik preambulumbekezdéséből következik, hogy az ÁÉKBV-k befektetési jegyeinek Unión belüli szabad forgalmazásának a biztosítása céljából ezen irányelv célja az ÁÉKBV-ket szabályozó nemzeti jogszabályok oly módon történő összehangolása volt, hogy egyrészt az Unión belül közelítse az e vállalkozások közötti verseny feltételeit, másrészt pedig hogy biztosítsa a befektetők hatékonyabb és egységesebb védelmét. E célból az említett irányelv közös alapvető szabályokat állapított meg az ÁÉKBV-k engedélyezése, felügyelete, szervezeti felépítése, tevékenysége, valamint az általuk kötelezően nyilvánosságra hozandó információk tekintetében (2014. szeptember 11-i Gruslin-ítélet, C-88/13, EU:C:2014:2205, 33. pont).

32 Meg kell állapítani, hogy az ÁÉKBV-k adóztatása nem tartozott azon területek hatálya alá, amelyeket a 85/611 irányelv szabályozott, amely egyetlen e területre vonatkozó rendelkezést sem tartalmazott. Ugyanakkor ezen irányelv 44. cikkének (3) bekezdése megkövetelte, hogy a tagállamokban az ÁÉKBV-kre alkalmazandó és nem az irányelv által szabályozott területek hatálya alá tartozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket megkülönböztetés nélkül kell alkalmazni.

33 Ebből következően a KBV-kre kivetett éves adó nem tartozik a 85/611 irányelv által szabályozott területek hatálya alá, és mivel az EK 10. cikk, valamint az EK 293. cikk második francia bekezdése nem változtathat e megállapításon, az említett irányelvvel sem ellentétes, hogy a külföldi KBV-k ilyen adó alanyává váljanak, feltéve hogy az arra vonatkozó rendelkezéseket megkülönböztetés nélkül alkalmazzák, aminek vizsgálatára a második, harmadik és negyedik kérdés keretében kerül sor.

34 Következésképpen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 85/611 irányelvet, adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a KBV-kre éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi KBV-ket, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban, feltéve hogy e szabályozást megkülönböztetés nélkül alkalmazzák.

A második és a harmadik kérdésről

35 A második és a harmadik kérdés, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, egyrészt az adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen értelmezett EK 49–60. cikkre, másrészt pedig az adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen értelmezett EK 49. cikkre és EK 56. cikkre vonatkozik. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy e kérdések megválaszolása szempontjából csak az EK 49. cikk és az EK 56. cikk bír relevanciával.

36 Ugyanis, először is, az EK 50–55. cikk, az EK 57. cikk, az EK 59. cikk és az EK 60. cikk nyilvánvalóan nem áll összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett azon kérdésekkel, amelyek a KBV-kre kivetett éves adónak a szolgáltatásnyújtás szabadságával és a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségére vonatkoznak.

37 Másodszor, az EK 58. cikk semmiféle jelentőséggel nem bír e kérdések megválaszolása szempontjából, mivel az említett adót különbségtétel nélkül kivetik a belga jog szerinti KBV-kre és a külföldi KBV-kre egyaránt.

38 Harmadszor, az EK 10. cikk, amely általános kötelezettséget fogalmaz meg a tagállamok számára, nem értelmezhető úgy, hogy az olyan, a tagállamokat terhelő független kötelezettséget teremt, amely túlmutat azokon a kötelezettségeken, amelyek az EK 49. cikk, az EK 56. cikk és az EK 293. cikk alapján a tagállamokat terhelhetik. Ami ez utóbbi cikket illeti, annak nem célja valamely közvetlenül alkalmazandó jogi szabály megfogalmazása, hanem csupán számos olyan helyzetet határoz meg, amelyben a tagállamok a szükséges mértékben tárgyalásokba bocsátkoznak egymás között. Még ha a kettős adóztatás Unión belüli kiküszöbölése az EK-Szerződés céljai között szerepel is, e rendelkezés szövegéből az következik, hogy az önmagában nem biztosít a magánszemélyek számára a nemzeti bíróság előtt érvényesíthető jogokat (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 19-i Levy és Sebbag végzés, C-540/11, nem tették közzé, EU:C:2012:581, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Másrészt emlékeztetni kell arra hogy amennyiben valamely nemzeti intézkedés mind a szolgáltatásnyújtás szabadságához, mind pedig a tőke szabad mozgásához kapcsolódik, a Bíróság a szóban forgó rendelkezést főszabály szerint e két alapvető szabadság egyikére tekintettel vizsgálja meg, ha kiderül, hogy az alapügyben szereplő körülmények között ahhoz képest a másik szabadság teljesen

másodlagos, és az adott rendelkezés ahhoz kapcsolódhat (lásd ebben az értelemben: 2006. október 3-i Fidium Finanz ítélet, C-452/04, EU:C:2006:631, 34. pont; 2010. július 1-jei Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet, C-233/09, EU:C:2010:397, 33. pont).

40 Márpedig, amint azt a főtanácsnok indítványának 48. és 49. pontjában megállapította, a KBV-kre kivetett éves adó, amennyiben az a külföldi KBV-k nettó eszközértékét terheli, a külföldi vállalkozások értéktőzsdei kereskedésben részt vevő vagy részt nem vevő befektetési jegyeinek honos személyek általi megszerzéséhez kapcsolódik. E művelet a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (hatályon kívül helyezte az Amszterdami Szerződés) (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.). I. melléklete IV. pontjának „a [KBV-k] befektetési jegyeivel [végrehajtott műveletekre]” vonatkozó A. részében feltüntetett tőkemozgások között szerepel, amelynek a Bíróság jelzésértéket tulajdonított (lásd ebben az értelemben: 2012. június 7-i VBV – Vorsorgekasse ítélet, C-39/11, EU:C:2012:327, 21. pont; 2015. május 21-i Wagner-Raith-ítélet, C-560/13, EU:C:2015:347, 23. és 24. pont). Az ilyen adó tehát a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozik.

41 Jóllehet a KBV-kre kivetett éves adóhoz hasonló adóztatás szintén alkalmas arra, hogy befolyásolja a szolgáltatásnyújtás szabadságát, amennyiben az hatással lehet a külföldi KBV-k által Belgiumban kínált pénzügyi szolgáltatásokra, e szabadság a jelen esetben másodlagosnak tűnik a tőke szabad mozgásához képest, és ahhoz kapcsolható.

42 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a harmadik és negyedik kérdésével lényegében arra vár választ, hogy az EK 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a KBV-kre éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi KBV-ket, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban.

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján a tagállamok közvetlen adóztatási hatáskörüket kötelesek az uniós jog és különösen a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával gyakorolni (lásd különösen: 2016. február 23-i Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-179/14, EU:C:2016:108, 171. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A tőke szabad mozgását illetően az állandó ítélkezési gyakorlatból továbbá az következik, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (lásd ebben az értelemben: 2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 A jelen ügyben az NN (L), amely úgy véli, hogy a Belga Királyság a KBV-k éves adójának a külföldi KBV-kre való kivetésével adóztatási joghatóságát területén kívül gyakorolja, ami ellentétes a nemzetközi adóztatási gyakorlattal, azt állítja, hogy ezen adó hátrányosan megkülönböztető jellegű, és a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, mivel a belga jog szerinti KBV-k és a külföldi KBV-k azonos adójogi bánásmódban részesülnek, jóllehet helyzetük objektíve nem összehasonlítható. Ugyanis egyrészt a külföldi KBV-ket a belga jog szerinti KBV-ktől eltérően valamely külföldi jognak megfelelően hozzák létre, nem rendelkeznek Belgiumban illetőséggel, és mind vagyonuk, mind pedig tőkebefektetésük helye külföldön található. Másrészt az említett adó olyan kiegészítő pénzügyi tehernek minősül a külföldi KBV-k számára, amely a luxemburgi jog szerinti KBV-k tekintetében kiegészül egy jegyzési adóval, ami az összes, belga vagy külföldi illetőségű befektetésijegy-birtokos kárára csökkenti a befektetési jegyek jövedelmezőségét, visszatart az ilyen befektetési jegyek jegyzésétől, következésképpen hátrányos helyzetbe hozza a külföldi KBV-ket a belga jog szerinti KBV-khez képest.

46 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy mivel a KBV-kre kivetett éves adót megkülönböztetés nélkül minden – mind a belga jog szerinti, mind pedig a külföldi – KBV-re alkalmazni kell, az ezen adó hatálya alá vonásuk tekintetében az e két KBV-kategória objektív helyzete közötti egyedüli különbség az, hogy a külföldi KBV-k számára a KBV-kre kivetett éves adó kiegészül azon adóval, amelyet a letelepedés helye szerinti tagállamban vethetnek ki rájuk.

47 Márpedig a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy egyrészt az uniós harmonizáció hiányában a tagállamok adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek az alapszabadságokat érintő korlátozást (2011. december 8-i Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ítélet, C-157/10, EU:C:2011:813, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. november 21-i X-ítélet, C-302/12, EU:C:2013:756, 28. pont), másrészt a tagállamok nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani különösen annak érdekében, hogy elkerüljék a kettős adóztatást (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-i Block-ítélet, C-67/08, EU:C:2009:92, 31. pont).

48 Ebből következően a KBV-kre kivetett éves adó nem tekinthető a tőke szabad mozgása korlátozásának.

49 Következésképpen a második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a KBV-kre éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi KBV-ket, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban.

A hatodik kérdésről

50 Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK 49. cikket és az EK 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a code des droits de succession 162. cikkének második bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezés, amelynek révén valamely tagállam sajátos szankciót alkalmaz, tudniillik hogy a bíróság a jövőre nézve megtiltja a külföldi KBV-k számára a befektetési jegyeik e tagállambeli forgalmazását, amennyiben azok nem teljesítik a KBV-kre kivetett adó beszedéséhez szükséges éves adóbevallási kötelezettségüket, vagy elmulasztják ezen adó megfizetését.

51 A belga kormány úgy véli, hogy ez a kérdés szintén elfogadhatatlan. Álláspontja szerint, mivel az alapügy tárgya nem a code des droits de succession 162. cikkének második bekezdésében előírt szankció, hanem az NN (L) által a 2006-os adóév tekintetében megfizetett, KBV-kre kivetett éves adó visszatérítése, az említett kérdés nem áll semmilyen összefüggésben az említett eljárás tárgyával, és az e társasággal szembeni szankció jövőbeli alkalmazása hipotetikus jellegű.

52 Ugyanakkor az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az NN (L) az alapeljárásban vitatta a rá kivetett adó jogszerűségét, különösen arra hivatkozva, hogy a code des droits de succession KBV-kre kivetett éves adót szabályozó rendelkezései, ideértve a szankciókra vonatkozó rendelkezéseket, nem felelnek meg az uniós jognak. Tehát nem arról van szó, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdés nyilvánvalóan nem áll összefüggésben az alapeljárás tárgyával. Ami a szankció hipotetikus jellegét illeti, nem követelhető meg, hogy valamely fél megsértse a nemzeti jogot annak érdekében, hogy vele szemben szankciót alkalmazzanak, hogy a nemzeti bíróság előtt az uniós jog megsértésére hivatkozhasson (lásd ebben az értelemben: 2007. március 13-i Unibet-ítélet, C-432/05, EU:C:2007:163, 64. pont). A hatodik kérdés ebből következően elfogadható.

53 Amennyiben a code des droits de succession 162. cikkének második bekezdésében előírt szankció annak megtiltására irányul, hogy a külföldi KBV-k befektetési jegyeket forgalmazzanak Belgiumban, azt – amint azt a főtanácsnok az indítványának 65. pontjában megállapította – a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó szabályokra tekintettel kell megvizsgálni.

54 A belga kormány e szankciót illetően az írásbeli észrevételeiben és a Bíróság előtti tárgyaláson megjegyezte, hogy az tükröződik a code des droits de succession azon 133b. cikkében előírt szankcióban, amely az említett törvénykönyv 161. cikkének első bekezdésére hivatkozik, és amelyet mind a belga jog szerinti, mind pedig a külföldi KBV-kre alkalmazni kell.

55 Ugyanakkor szemben azzal, amit e kormány állít, a code des droits de succession 133b. cikkében és ugyanezen törvénykönyv 162. cikkének második bekezdésében előírt szankciók nem tekinthetők egyenértékűnek, még akkor sem, ha az előbbi szankció olyan KBV-k bezárását vonhatja maga után, amelynek székhelye Belgiumban van, míg az utóbbi nem akadályozza meg a külföldi KBV-ket abban, hogy tevékenységüket máshol gyakorolják. Ugyanis, először is, amint azt a belga kormány a Bíróság előtti tárgyaláson pontosította, e szankciók nem ugyanazon tényállások visszaszorítására irányulnak. Továbbá az említett szankciók közül az elsőt – a másodiktól eltérően – csak bizonyos személyeknek a code des droits de succession-ba ütköző jogsértés miatt való elmarasztalását követően lehet kiszabni, míg a második szankciót arra a külföldi KBV-re lehet kiszabni, amely elmulasztotta az éves bevallás benyújtását, vagy amely nem fizette meg az adót. Végül, ugyanezen szankciók közül a második, amely nem zárja ki az első szankció alkalmazását, az elsőtől eltérően időben nem korlátozott.

56 Így a belga jogszabályokban előírt szankciórendszer szigorúbbnak tűnik a külföldi KBV-kre nézve, mint az ugyanezen jogszabályi kötelezettségeket elmulasztó belga jog szerinti KBV-kre nézve. Az ilyen, székhelyen alapuló eltérő bánásmód visszatarthatja a külföldi KBV-ket attól, hogy Belgiumban befektetési jegyeket forgalmazzanak. Ebből következően az a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül.

57 A belga kormány ezen eltérő bánásmód igazolása érdekében arra hivatkozik, hogy valamely szakmai tevékenység gyakorlására vonatkozó tilalmak vagy azon vállalat bezárására irányuló határozatok, amellyel a code des droits de succession 133b. cikke és 162. cikkének első bekezdése alapján szankcionált vezető tisztségviselő vagy vezető jogviszonyban áll, nehezen alkalmazhatók az olyan külföldi KBV-kre, amelyek befektetési jegyeiket pénzügyi közvetítő igénybevételével jegyzik Belgiumban, mivel nem rendelkeznek illetőséggel ezen országban, és hogy a pénzügyi szankciókhoz hasonló más szankciók külföldön való végrehajtása szintén nehézségekbe ütközik.

58 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása csak akkor engedhető meg, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja. Azonban még ebben az esetben is szükséges, hogy az ilyen korlátozás alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne lépje túl a cél eléréséhez szükséges mértéket (2012. október 18-i X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 A Bíróság már kimondta, hogy az adóbeszedés hatékonyságának biztosítása közérdeken alapuló nyomós oknak minősül, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására (2012. október 18-i, X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. pont; 2014. június 19-i Strojírny Prostějov és ACO Industries Tábor ítélet, C-53/13 és C-80/13, EU:C:2014:2011, 46. pont). A Bíróság arra is emlékeztet, hogy a szankciók előírása – ideértve a büntetőjogi jellegűeket is – szükségesnek tekinthető a nemzeti szabályozás tényleges tiszteletben tartásának biztosításához, feltéve azonban, hogy az előírt büntetés minden esetben arányban áll a szankcionálni kívánt jogsértés súlyával (2014. december 3-i De Clercq és társai ítélet, C-315/13, EU:C:2014:2408, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 A jelen ügyben a KBV-kre kivetett éves adó beszedésének biztosítása érdekében igazoltnak tűnik a bevallási és adófizetési kötelezettsége alól kibúvó külföldi KBV-kel szembeni szankció alkalmazásának lehetősége, és az alkalmas e cél teljesítésének a biztosítására.

61 Ugyanakkor, még ha e szankció alkalmazása bírói mérlegelés tárgyát képezi is, a code des droits de succession 162. cikkének második bekezdésében előírthoz hasonló szankció, amely annak megtiltására irányul, hogy a külföldi KBV-k a jövőben befektetési jegyeket forgalmazzanak Belgiumban, túllép az említett cél eléréséhez szükséges mértéken, mivel e rendelkezés nem korlátozza az ilyen tilalom időtartamát, és nem írja elő a kiigazításának vagy az elkövetett jogsértés súlyától függően más, kevésbé korlátozó szankciók alkalmazásának a lehetőségét.

62 Következésképpen a hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a code des droits de succession 162. cikkének második bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezés, amelynek révén valamely tagállam sajátos szankciót alkalmaz, tudniillik hogy a bíróság a jövőre nézve megtiltja a külföldi KBV-k számára a befektetési jegyeik e tagállambeli forgalmazását, amennyiben azok nem teljesítik a KBV-kre kivetett adó beszedéséhez szükséges éves adóbevallási kötelezettségüket vagy elmulasztják ezen adó megfizetését.

A költségekről

63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az 1985. június 10-i 85/303/EKG tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 2., 4., 10. és 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a kollektív befektetési vállalkozásokra éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi kollektív befektetési vállalkozásokat, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban.**

2) **Az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 1985. december 20-i 85/611/EGK tanácsi irányelvet, adott esetben az EK 10. cikkel és az EK 293. cikk második francia bekezdésével együttesen úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a kollektív befektetési vállalkozásokra éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi kollektív befektetési vállalkozásokat, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban, feltéve hogy e szabályozást megkülönböztetés nélkül alkalmazzák.**

3) **Az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a kollektív befektetési vállalkozásokra éves adót kivető tagállami szabályozás, amely ezen adó alanyává teszi azokat a külföldi kollektív befektetési vállalkozásokat, amelyek befektetési jegyeket forgalmaznak e tagállamban.**

4) **Az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a 2003. december 20-i programtörvénnyel módosított code des droits de succession 162. cikkének második bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezés, amelynek révén valamely tagállam sajátos szankciót alkalmaz, tudniillik hogy a bíróság a jövőre nézve megtiltja a külföldi kollektív befektetési vállalkozások számára a befektetési jegyeik e tagállambeli forgalmazását,**

amennyiben azok nem teljesítik a kollektív befektetési vállalkozásokra kivetett adó beszedéséhez szükséges éves adóbevallási kötelezettségüket vagy elmulasztják ezen adó megfizetését.

Aláírások