Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 maja 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki bezpośrednie — Swobodny przepływ kapitału — Swoboda świadczenia usług — Dyrektywa 69/335/EWG — Artykuły 2, 4, 10 i 11 — Dyrektywa 85/611/EWG — Artykuły 10 WE i 293 WE — Coroczny podatek od przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania — Podwójne opodatkowanie — Sankcje mające zastosowanie do zagranicznych przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania

W sprawie C-48/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Bruxelles (sąd apelacyjny w Brukseli, Belgia) postanowieniem z dnia 23 października 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lutego 2015 r., w postępowaniu:

État belge, SPF Finances

przeciwko

NN (L) International SA, dawniej ING International SA, następca prawny ING (L) Dynamic SA,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania oraz po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 października 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu NN (L) International SA przez J. Malherbe'a oraz M. Berthę, avocats,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez A. Gilleta, avocat,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 stycznia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 4, 10 i 11 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. 1969, L 249, s. 25), zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. 1985, L 156, s. 23) (zwanej dalej „dyrektywą 69/335"), dyrektywy Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) (Dz.U. 1985, L 375, s. 3) w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, a także art. 49–60 WE w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy État belge, SPF (service public fédéral Finances) (państwem belgijskim, federalną służbą publiczną ds. finansów) a spółką NN (L) International SA, dawniej ING International SA, następcą prawnym ING (L) Dynamic SA [zwaną dalej „spółką NN (L)"] w przedmiocie wniosku o zwrot rocznego podatku od przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania (zwanych dalej „UCI") w kwocie 185 739,34 EUR, zapłaconego przez tę spółkę za rok 2006.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 69/335, uchylonej dyrektywą Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. 2008, L 46, s. 11), stanowił:

„Transakcje podlegające podatkowi kapitałowemu podlegają opodatkowaniu jedynie w tym państwie członkowskim, na którego terytorium znajduje się rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej w momencie przeprowadzania tych transakcji".

4 Artykuł 4 tejże dyrektywy przewidywał:

„1. Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:

a) utworzenie spółki kapitałowej;

b) przekształcenie spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która nie jest spółką kapitałową, w spółkę kapitałową;

c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;

d) podwyższenie majątku spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, jednak nie w zamian za udział w kapitale lub majątku spółki, lecz za prawa tego samego rodzaju jak te, które posiadają członkowie, takie jak prawo głosu, udział w zyskach lub udział w podziale nadwyżki powstałej po likwidacji spółki;

e) przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której statutowa siedziba znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania podatku kapitałowego w tym państwie członkowskim jest uważana za spółkę kapitałową;

f) przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w tym państwie członkowskim za spółkę kapitałową;

g) przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana;

h) przeniesienie z państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana.

2. Następujące operacje mogą, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu:

a) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej w drodze kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej;

b) zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą zwiększyć wartość udziałów spółki;

c) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki;

d) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, współmałżonka lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod warunkiem że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki.

[…]”.

5 Zgodnie z art. 10 rzeczonej dyrektywy:

„Oprócz podatku kapitałowego, państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk w odniesieniu do:

a) operacji, o których mowa w art. 4;

b) wkładów, pożyczek lub świadczenia usług w ramach operacji, o których mowa w art. 4;

c) rejestracji lub jakiejkolwiek innych formalności wymaganych przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, które mogą być wymagane od spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk ze względu na ich formę prawną”.

6 Artykuł 11 tej dyrektywy przewidywał:

„Państwa członkowskie nie pobierają żadnego podatku od:

a) tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami wartościowymi tego samego rodzaju, a także świadectwami udziałowymi, bez względu na osobę emitenta;

b) pożyczek, łącznie z obligacjami państwowymi, zaciągniętych poprzez emisję obligacji lub innych zbywalnych papierów wartościowych, bez względu na osobę emitenta, lub jakichkolwiek związanych z tym formalności, ani od tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu tymi obligacjami lub innymi zbywalnymi papierami wartościowymi".

7 Motywy od drugiego do czwartego dyrektywy 85/611, uchylonej dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) (Dz.U. 2009, L 302, s. 32), stanowiły:

„ustawodawstwa krajowe regulujące [UCI] powinny zostać skoordynowane w celu zbliżenia warunków konkurencji między tymi przedsiębiorstwami na poziomie wspólnotowym, a jednocześnie w celu zapewnienia bardziej skutecznej i bardziej jednolitej ochrony posiadaczy jednostek uczestnictwa; koordynacja taka ułatwi [UCI] znajdującym się w jednym z państw członkowskich wprowadzenie do obrotu swoich jednostek uczestnictwa w innych państwach członkowskich;

osiągnięcie tych celów ułatwi usunięcie ograniczeń swobodnego obrotu jednostkami uczestnictwa w [UCI] we Wspólnocie, a koordynacja taka pomoże stworzyć europejski rynek kapitałowy;

uwzględniając te cele wskazane jest ustanowienie wspólnych podstawowych zasad dotyczących udzielania zezwoleń, nadzoru, struktury i działalności [UCI] a mających swoją siedzibę w państwach członkowskich oraz informacji, jakie muszą one publikować;

[…]".

8 Artykuł 44 dyrektywy 85/611 miał następujące brzmienie:

„1. [Przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS)], które prowadzi obrót swoimi jednostkami w innym państwie członkowskim musi przestrzegać przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych obowiązujących w tym państwie, które nie wchodzą w zakres objęty niniejszą dyrektywą.

[…]

3. Przepisy określone w ust. 1 i 2 muszą być stosowane bez dyskryminacji".

Prawo belgijskie

9 Le code des droits de succession (kodeks podatków spadkowych), zmieniony ustawą programową z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 2003 r., s. 62160, zwany dalej „kodeksem podatków spadkowych"), zawiera księgę IIa, zatytułowaną „Roczny podatek od [UCI], instytucji kredytowych i zakładów ubezpieczeń" (zwany dalej „podatkiem corocznym od UCI"). Na mocy wspomnianej ustawy programowej, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2004 r., podatkiem tym, mającym początkowo zastosowanie jedynie do UCI prawa belgijskiego, zostały objęte także zagraniczne UCI wprowadzające do obrotu swoje jednostki uczestnictwa w Belgii.

10 Artykuł 133b kodeksu podatków spadkowych stanowi, że sąd może – oprócz nałożenia na określone osoby za popełnienie jednego z umyślnych naruszeń, o których mowa w określonych przepisach tegoż kodeksu, zakazu wykonywania ich zawodu przez okres od trzech miesięcy do pięciu lat – postanowić o zamknięciu również na okres od trzech miesięcy do pięciu lat zakładów spółki, grupy czy też przedsiębiorstwa, których kierownik, członek lub pracownik został skazany.

11 Zgodnie z art. 161 kodeksu podatków spadkowych:

„Rocznemu podatkowi podlegają począwszy od dnia 1 stycznia następującego po ich zarejestrowaniu w komisji bankowości, finansów i ubezpieczeń:

1) [UCI] działające w formie statutowej, o których mowa w art. 108 akapit pierwszy pkt 1 i 2 loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers [(ustawy z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie transakcji finansowych i rynków finansowych)];

2) spółki zarządzające odpowiedzialne za zarządzenie [UCI] działających w formie umownej, o których mowa w art. 108 akapit pierwszy pkt 1 i 2 loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers [(ustawy z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie transakcji finansowych i rynków finansowych)];

3) zagraniczne [UCI], o których mowa w art. 137 loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers [(ustawy z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie transakcji finansowych i rynków finansowych)], z wyjątkiem przedsiębiorstw inwestowania w dłużne papiery wartościowe;

[…]”.

12 Zgodnie z art. 161a tego kodeksu:

„§ 1. W odniesieniu do przedsiębiorstw inwestycyjnych, o których mowa w art. 161 pkt 1 i 2, opodatkowaniu podlega całość kwot netto zainwestowanych w Belgii do dnia 31 grudnia roku poprzedniego.

Przy stosowaniu akapitu pierwszego:

1) jednostki uczestnictwa nabyte za granicą na rachunek mieszkańca Królestwa uważa się za zainwestowane w Belgii;

2) jeżeli przedsiębiorstwo inwestycyjne nie przedstawiło administracji informacji istotnych i niezbędnych dla poboru podatku, bez uszczerbku dla stosowania art. 162, opodatkowaniu podlega całkowita wartość aktywów zarządzanych do dnia 31 grudnia roku poprzedniego. Król może określić, jakie informacje są istotne i niezbędne dla poboru podatku.

§ 2. W odniesieniu do przedsiębiorstw inwestycyjnych, o których mowa w art. 161 pkt 3, opodatkowaniu podlega całość kwot netto zainwestowanych w Belgii do dnia 31 grudnia roku poprzedniego, począwszy od momentu ich zarejestrowania w komisji bankowości, finansów i ubezpieczeń.

Przy stosowaniu akapitu pierwszego:

1) jednostki uczestnictwa zainwestowane za granicą z udziałem pośrednika finansowego nie mogą zostać odliczone od kwot brutto zainwestowanych w Belgii w przypadku nabycia ich z udziałem pośrednika finansowego w Belgii;

2) jeżeli przedsiębiorstwo inwestycyjne nie przedstawiło administracji informacji istotnych i niezbędnych dla poboru podatku, bez uszczerbku dla stosowania art. 162, opodatkowaniu podlega całość kwot brutto zainwestowanych w Belgii do dnia 31 grudnia roku poprzedniego. Król może ustalić, jakie informacje są istotne i niezbędne dla poboru podatku.

[…]”.

13 Artykuł 162 protokołu w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych stanowił:

„Do podatku ustanowionego w art. 161 stosuje się przepisy Księgi I dotyczące środków dowodowych na niezgłoszenie aktywów, terminów przedawnienia, zwrotów, postępowań i sankcji karnych.

W przypadku gdy przedsiębiorstwa inwestycyjne, o których mowa w art. 161 pkt 3, naruszają przepisy niniejszej księgi, mogą one zostać objęte sądowym zakazem wprowadzania w przyszłości jednostek uczestnictwa do obrotu w Belgii. Zakaz ten doręcza się przedsiębiorstwu inwestycyjnemu, komisji bankowości, finansów i ubezpieczeń oraz przedsiębiorstwu wyznaczonemu w Belgii przez przedsiębiorstwo inwestycyjne w celu zapewnienia wypłat na rzecz posiadaczy jednostek uczestnictwa, sprzedaży lub zakupu jednostek uczestnictwa oraz udostępnienia informacji w przynajmniej jednym z języków urzędowych kraju”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Spółka NN (L), mająca siedzibę w Luksemburgu, złożyła roczną deklarację podatkową w zakresie podatku od UCI za rok 2006, obejmującą kwoty netto zainwestowane w Belgii do dnia 31 grudnia 2005 r., oraz zapłaciła ten podatek w kwocie 185 739,34 EUR, w ustawowym terminie. Spółka ta skierowała następnie sprawę do tribunal de première instance de Bruxelles (sądu pierwszej instancji w Brukseli, Belgia) w celu podważenia zgodności z prawem omawianego podatku w świetle dyrektywy 69/335, art. 56–60 WE, dyrektywy 85/611 i art. 10 WE, a także, tytułem żądania ewentualnego, art. 22 konwencji pomiędzy Królestwem Belgii a Wielkim Księstwem Luksemburga o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz odnoszącej się do pewnych kwestii w zakresie opodatkowania dochodu i kapitału zawartej w dniu 17 września 1970 r. w Luksemburgu (zwanej dalej „konwencją belgijsko-luksemburską”).

15 Orzeczeniem z dnia 23 listopada 2011 r. tribunal de première instance de Bruxelles (sąd pierwszej instancji w Brukseli) oddalił zarzut dotyczący naruszenia dyrektywy 69/335, ale uwzględnił wniosek NN (L), uznając ostatni zarzut podniesiony przez tę spółkę tytułem żądania ewentualnego, a dotyczący naruszenia konwencji belgijsko-luksemburskiej.

16 État belge, SPF Finances wniosło do sądu odsyłającego apelację od tego wyroku, w której to apelacji zażądało uznania, że coroczny podatek od UCI nie jest objęty zakresem konwencji belgijsko-luksemburskiej, że art. 160 i nast. kodeksu podatków spadkowych są zgodne z prawem Unii oraz że wskazany podatek, prawidłowo pobrany, nie podlega zwrotowi.

17 Spółka NN (L) wniosła o utrzymanie w mocy zaskarżonego wyroku. Tytułem żądania ewentualnego wniosła apelację wzajemną w zakresie, w jakim sąd pierwszej instancji oddalił zarzut dotyczący naruszenia dyrektywy 69/335 i nie zajął stanowiska co do zarzutów opartych na naruszeniu innych przepisów prawa Unii. W tym względzie spółka NN (L) zwróciła się do sądu odsyłającego o wystąpienie do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

18 Sąd odsyłający wskazuje, że – bez względu na kwalifikację nadaną rocznemu podatkowi od UCI w celu stwierdzenia, czy jest on objęty zakresem zastosowania konwencji belgijsko-luksemburskiej, czy też nie – podatek ów wchodzi w zakres ogólnego zakazu ograniczania ogólnych swobód przepływu i nie można wykluczyć a priori, że przepisy dyrektywy 69/335 mają do niego zastosowanie.

19 W tych okolicznościach cour d'appel de Bruxelles (sąd apelacyjny w Brukseli) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywę 69/335, a dokładniej jej art. 2, 4, 10 i 11, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak art. 161 i 162 kodeksu podatków spadkowych, odnoszącym się do podatku od UCI, w zakresie, w jakim podatek ten jest corocznie nakładany na UCI zorganizowane w formie spółek kapitałowych w innym państwie członkowskim i wprowadzające do obrotu jednostki uczestnictwa w Belgii, od łącznej kwoty jednostek uczestnictwa objętych w Belgii, pomniejszonej o wartość jednostek uczestnictwa odkupionych lub umorzonych, z tą konsekwencją, że środki zgromadzone w Belgii przez takie UCI podlegają opodatkowaniu tym podatkiem, dopóki pozostają w dyspozycji tych UCI?

2) Czy art. 49–55 WE i 56–60 WE, w stosownych przypadkach w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie w sposób jednostronny zmieniało łącznik podatku przewidziany w art. 161 i nast. kodeksu podatków spadkowych w celu zastąpienia łącznika powiązania osobistego opartego na miejscu zamieszkania podatnika ustanowionego w międzynarodowym prawie podatkowym domniemanym rzeczywistym łącznikiem, nieustanowionym w międzynarodowym prawie podatkowym, przy uwzględnieniu faktu, że celem zapewnienia swojej suwerenności podatkowej państwo członkowskie przyjmuje szczególną sankcję, o której mowa w art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, wyłącznie w stosunku do zagranicznych przedsiębiorców?

3) Czy art. 49 WE i 56 WE, w stosownych przypadkach w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie opodatkowaniu takiemu jak opisane powyżej, które, w zakresie, w jakim nie uwzględnia w żadnym stopniu wewnętrznego opodatkowania obowiązującego już w państwie członkowskim pochodzenia UCI utworzonych w innym państwie członkowskim, stanowi dodatkowe obciążenie finansowe utrudniające wprowadzanie do obrotu jednostek uczestnictwa w Belgii?

4) Czy dyrektywę 85/611, w stosownych przypadkach w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie opodatkowaniu takiemu jak opisane powyżej, w zakresie, w jakim opodatkowanie to utrudnia realizację głównego celu dyrektywy w postaci ułatwienia obrotu jednostkami uczestnictwa w UCI w Unii Europejskiej?

5) Czy art. 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obciążeniom administracyjnym powstającym w związku z nałożeniem opodatkowania takiego jak opisane powyżej na UCI utworzone w innym państwie członkowskim, wprowadzające do obrotu swoje jednostki uczestnictwa w Belgii?

6) Czy art. 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak art. 162 ust. 2 kodeksu podatków spadkowych w zakresie, w jakim przepis ten ustanawia szczególną sankcję dla UCI utworzonych w innym państwie członkowskim, które wprowadzają do obrotu swoje jednostki uczestnictwa w Belgii, to jest sądowy zakaz inwestowania w przyszłości jednostek uczestnictwa w Belgii w przypadku braku złożenia deklaracji w terminie do dnia 31 marca każdego roku lub braku odprowadzenia opisanego wyżej podatku?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytania piątego

20 Rząd belgijski uważa, że pytanie piąte jest oczywiście nieistotne dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym i w związku z tym jest ono niedopuszczalne. Zauważa on ponadto, że sąd odsyłający nie wskazał szczegółowo przepisów prawa krajowego, które nakładają obciążenia administracyjne, ani dyskryminacji, do jakiej miałoby w tym względzie dochodzić wobec zagranicznych UCI w porównaniu do UCI prawa belgijskiego.

21 Należy przypomnieć, iż ze względu na to, że pytania dotyczące prawa Unii korzystają z domniemania istotnego znaczenia dla sprawy, odmowa rozstrzygnięcia przez Trybunał w przedmiocie postawionego przez sąd odsyłający pytania prejudycjalnego jest możliwa tylko wtedy, gdy oczywiste jest, że wykładnia lub ocena ważności przepisu prawa Unii, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej, bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego, które są niezbędne do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. w szczególności wyrok z dnia 6 czerwca 2015 r., Gauweiler i in., C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 25).

22 W odniesieniu do tych okoliczności faktycznych i prawnych art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem stanowi, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powinien zawierać w szczególności zwięzłe omówienie przedmiotu sporu oraz istotnych okoliczności faktycznych sprawy lub co najmniej wskazanie okoliczności faktycznych, na jakich oparte są pytania, treść przepisów krajowych mogących mieć zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym oraz omówienie powodów, dla których sąd odsyłający rozpatruje kwestię wykładni określonych przepisów prawa Unii, jak również związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi, które znajdują zastosowanie w tym postępowaniu głównym.

23 W niniejszej sprawie w postanowieniu odsyłającym nie wskazano obciążeń administracyjnych, jakie są nakładane na zagraniczne UCI, ani nie określono przepisów prawa krajowego, na mocy których lub ze względu na które obciążenia te są nakładane, ani też nie podano powodów, dla których sąd odsyłający zwraca się w tym względzie o dokonanie wykładni prawa Unii. W tych okolicznościach Trybunał nie dysponuje wystarczającymi informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego, aby udzielić przydatnej odpowiedzi na pytanie piąte, które należy zatem uznać za niedopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

24 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2, 4, 10 i 11 dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od UCI, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzają do obrotu w tym państwie członkowskim jednostki uczestnictwa.

25 W tym względzie należy stwierdzić, że coroczny podatek od UCI nie odpowiada żadnej transakcji opodatkowanej podatkiem kapitałowym na mocy art. 4 dyrektywy 69/335, które to transakcje, jak zauważa Trybunał w pkt 20 wyroku z dnia 27 października 1998 r., Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), są związane z przeniesieniem kapitału lub majątku do spółki kapitałowej w państwie członkowskim opodatkowania lub prowadzą do rzeczywistego podwyższenia kapitału lub majątku spółek, z czym ewidentnie nie mamy do czynienia w przypadku „kwot netto zainwestowanych w Belgii", do których stosuje się omawiany podatek. Podatek taki nie dotyczy również transakcji zakazanych na podstawie art. 10 dyrektywy 69/335, ponieważ, po pierwsze, nie odpowiada on żadnej opodatkowanej transakcji wymienionej w art. 4 tej dyrektywy, do którego odniesienia zawarto w art. 10 lit. a) i b) tego aktu, oraz po drugie, podatek ten nie wiąże się z rejestracją ani jakimikolwiek

innymi formalnościami wymaganymi przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 10 lit. c) wspomnianej dyrektywy. Podobnie, podatek ten nie odpowiada w żaden sposób transakcjom, o których mowa w art. 11 tejże dyrektywy.

26 W konsekwencji coroczny podatek od UCI nie jest objęty zakresem stosowania dyrektywy 69/335. Dyrektywa ta nie stoi zatem na przeszkodzie temu, aby zagraniczne UCI podlegały opodatkowaniu takim podatkiem.

27 W związku z tym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 2, 4, 10 i 11 dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od UCI, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzają jednostki uczestnictwa do obrotu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie pytania czwartego

28 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 85/611, w stosownym przypadku w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od UCI, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzają do obrotu w tym państwie członkowskim jednostki uczestnictwa.

29 Rząd belgijski uważa, że pytanie to jest niedopuszczalne, ponieważ sąd odsyłający nie wskazał przepisów dyrektywy 85/611, o których wykładnię wnosi, ani powodów, dla których rozpatruje kwestię wykładni tej dyrektywy.

30 Niemniej z treści tego pytania wynika, że sąd odsyłający dąży do wyjaśnienia, czy dyrektywa 85/611 w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE stoi na przeszkodzie opodatkowaniu takiemu jak opodatkowanie corocznym podatkiem od UCI, w zakresie, w jakim opodatkowanie to utrudnia realizację głównego celu wskazanej dyrektywy w postaci ułatwienia obrotu jednostkami uczestnictwa w UCITS w Unii. Informacje te pozwalają Trybunałowi na udzielenie sądowi odsyłającemu wskazówek interpretacyjnych użytecznych z punktu widzenia rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym. Pytanie to jest wobec tego dopuszczalne.

31 Co do istoty pytania, z motywów od drugiego do czwartego dyrektywy 85/611 wynika, że w celu zapewnienia swobodnego wprowadzania do obrotu jednostek uczestnictwa UCITS w ramach Unii dyrektywa ta zmierzała do koordynacji krajowych przepisów w zakresie UCITS, tak aby, po pierwsze, doprowadzić do zbliżenia warunków konkurencji między tymi przedsiębiorstwami, a po drugie, zapewnić bardziej skuteczną i bardziej jednolitą ochronę posiadaczy jednostek uczestnictwa. W tym celu rzeczona dyrektywa ustanawiała wspólne podstawowe zasady dotyczące udzielania zezwoleń, nadzoru, struktury i działalności UCITS oraz informacji, jakie muszą one publikować (wyrok z dnia 11 września 2014 r., Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, pkt 33).

32 Należy stwierdzić, że kwestia opodatkowania UCITS nie była objęta zakresem dyrektywy 85/611, która to dyrektywa nie zawierała żadnych przepisów w tej dziedzinie. Niemniej art. 44 ust. 3 tejże dyrektywy wymagał, aby przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne mające zastosowanie w danym państwie członkowskim do UCITS i nieobjęte zakresem tej dyrektywy były stosowane w sposób niedyskryminujący.

33 Wynika stąd, że coroczny podatek od UCI nie jest objęty zakresem dyrektywy 85/611 oraz że ze względu na to, iż art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE nie mogą zmienić tego stwierdzenia, również rzeczona dyrektywa nie stoi na przeszkodzie opodatkowaniu zagranicznych UCI takim podatkiem, pod warunkiem że odpowiednie przepisy są stosowane w sposób niedyskryminujący, co zostanie zbadane w ramach pytań drugiego, trzeciego i szóstego.

34 W konsekwencji na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż dyrektywę 85/611, w stosownym przypadku w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od UCI, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzają jednostki uczestnictwa do obrotu w tym państwie członkowskim, pod warunkiem że owe przepisy prawa są stosowane w sposób niedyskryminujący.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

35 Pytania drugie i trzecie, które należy zbadać łącznie, dotyczą, po pierwsze, art. 49–60 WE, w stosownym przypadku w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, oraz po drugie, art. 49 WE i 56 WE, w stosownym przypadku w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE. Należy jednak zauważyć, że jedynie art. 49 WE i 56 WE mają znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na owe pytania.

36 Po pierwsze, art. 50–55 WE, 57 WE, 59 WE i 60 WE wyraźnie nie mają bowiem żadnego związku z wątpliwościami sądu odsyłającego co do zgodności rocznego podatku od UCI ze swobodnym świadczeniem usług i swobodnym przepływem kapitału.

37 Po drugie, art. 58 WE nie ma żadnego wpływu na odpowiedź na te pytania, ponieważ omawiany podatek jest nakładany, bez różnicy, na UCI prawa belgijskiego i na zagraniczne UCI.

38 Po trzecie, art. 10 WE, określający ogólny obowiązek państw członkowskich, nie może zostać zinterpretowany w ten sposób, że rodzi on niezależny obowiązek obciążający te państwa, wykraczający poza obowiązki, które mogą zostać na nie nałożone na mocy art. 49 WE, 56 WE i 293 WE. Jeśli chodzi o ten ostatni artykuł, jego celem nie jest ustanowienie bezpośrednio skutecznej normy prawnej jako takiej, a jedynie wskazanie szeregu kwestii, w odniesieniu do których państwa członkowskie podejmują negocjacje w zakresie, w jakim jest to konieczne. Nawet jeżeli zniesienie podwójnego opodatkowania w obrębie Unii stanowi zatem jeden z celów traktatu WE, z brzmienia tego postanowienia wynika, że samo w sobie nie może ono przyznawać obywatelom praw, na które mogą się oni powołać przed sądami krajowymi (zob. podobnie postanowienie z dnia 19 września 2012 r., Levy i Sebbag, C-540/11, nieopublikowane, EU:C:2012:581, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Ponadto należy przypomnieć, że jeżeli przepis krajowy dotyczy jednocześnie swobodnego świadczenia usług i swobodnego przepływu kapitału, Trybunał bada dany przepis zasadniczo jedynie w świetle jednej z tych dwóch swobód, jeżeli okaże się, że w okolicznościach postępowania głównego jedna z nich jest całkowicie drugorzędna względem drugiej i może być z nią połączona (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2006 r., Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, pkt 34; z dnia 1 lipca 2010 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 33).

40 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 48 i 49 opinii, coroczny podatek od UCI, jako że jest nakładany na wartość netto zagranicznych UCI, jest związany z nabywaniem przez rezydentów jednostek uczestnictwa zagranicznych przedsiębiorstw, będących przedmiotem obrotu na giełdzie lub niebędących przedmiotem obrotu na giełdzie. Operacja ta znajduje się wśród przepływów kapitału wymienionych w części A, dotyczącej „transakcji odnoszących się do jednostek uczestnictwa [UCI]", w ramach rubryki IV załącznika I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [przepisu uchylonego później przez traktat z Amsterdamu]

(Dz.U. 1988, L 178, s. 5), zatytułowanej „Operacje dotyczące jednostek uczestnictwa [UCI]", której Trybunał przyznał walor instrukcyjny (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 czerwca 2012 r., VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, pkt 21; z dnia 21 maja 2015 r., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, pkt 23, 24). Podatek taki dotyczy zatem swobodnego przepływu kapitału.

41 Mimo że swoboda świadczenia usług może również zostać dotknięta opodatkowaniem podatkiem takim jak coroczny podatek od UCI, w zakresie, w jakim opodatkowanie takie może mieć wpływ na usługi finansowe oferowane w Belgii przez zagraniczne UCI, swoboda ta ma tutaj charakter drugorzędny w stosunku do swobodnego przepływu kapitału i może być z nim połączona.

42 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że poprzez pytania drugie i trzecie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od UCI, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzają do obrotu w tym państwie członkowskim jednostki uczestnictwa.

43 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie muszą wykonywać swe kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich z zachowaniem prawa Unii, a w szczególności podstawowych swobód gwarantowanych traktatem (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 lutego 2016 r., Komisja/Węgry, C-179/14, EU:C:2016:108, pkt 171 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że do środków zakazanych przez art. 56 ust. 1 WE zaliczają się, jako ograniczenia w przepływie kapitału, środki mogące zniechęcać osoby niemające miejsca zamieszkania ani siedziby w danym państwie członkowskim do dokonania inwestycji w tym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W niniejszej sprawie spółka NN (L), która uważa, iż nakładając coroczny podatek od UCI na zagraniczne UCI, Królestwo Belgii wykonuje eksterytorialną kompetencję podatkową sprzeczną z międzynarodową praktyką podatkową, podnosi, że podatek ten ma charakter dyskryminujący i stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, ponieważ UCI prawa belgijskiego i zagraniczne UCI podlegają identycznemu traktowaniu pod względem podatkowym, chociaż znajdują się w sytuacjach, które nie są obiektywnie porównywalne. Po pierwsze bowiem – w przeciwieństwie do UCI prawa belgijskiego – zagraniczne UCI są ustanawiane zgodnie z prawem obcym, nie są rezydentami w Belgii, a zarówno ich majątek, jak i miejsce inwestowania ich kapitału znajdują się za granicą. Po drugie, omawiany podatek stanowi dodatkowe obciążenie finansowe dla zagranicznych UCI, nakładane w odniesieniu do UCI prawa luksemburskiego obok opłaty subskrypcyjnej, co obniża rentowność jednostek uczestnictwa kosztem wszystkich posiadaczy jednostek uczestnictwa, belgijskich lub zagranicznych, zniechęca do subskrybowania takich jednostek uczestnictwa i, w konsekwencji, stawia zagraniczne UCI w sytuacji niekorzystnej w stosunku do UCI prawa belgijskiego.

46 Niemniej należy stwierdzić, że coroczny podatek od UCI stosuje się bez różnicy do wszystkich UCI, zarówno prawa belgijskiego, jak i zagranicznych, przy czym jedyną obiektywną różnicą w sytuacjach obu tych kategorii UCI pod względem ich opodatkowania tym podatkiem jest fakt, że wobec zagranicznych UCI coroczny podatek od UCI jest nakładany dodatkowo do opodatkowania, jakiemu mogą one podlegać w państwie członkowskim ich siedziby.

47 Tymczasem Trybunał wielokrotnie orzekał, że po pierwsze, w braku harmonizacji na szczeblu Unii niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeśli wykonywanie tych kompetencji nie ma

charakteru dyskryminującego, nie stanowią ograniczeń swobód przepływu (wyroki: z dnia 8 grudnia 2011 r., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 listopada 2013 r., X, C-302/12, EU:C:2013:756, pkt 28), oraz po drugie, państwa członkowskie nie mają obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Block, C-67/08, EU:C:2009:92, pkt 31).

48 Z powyższego wynika, że coroczny podatek od UCI nie może zostać uznany za ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

49 W konsekwencji na pytania drugie i trzecie trzeba odpowiedzieć, że art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od UCI, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzają jednostki uczestnictwa do obrotu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie pytania szóstego

50 Poprzez pytanie szóste sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, na mocy którego państwo członkowskie przewiduje szczególną sankcję, a mianowicie sądowy zakaz wprowadzania do obrotu w przyszłości jednostek uczestnictwa, wobec zagranicznych UCI w przypadku naruszenia przez nie obowiązku złożenia rocznej deklaracji koniecznej do pobrania podatku od UCI lub w przypadku nieuiszczenia tego podatku.

51 Rząd belgijski uważa, że również to pytanie jest niedopuszczalne. Zdaniem tego rządu przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie jest sankcja przewidziana w art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, lecz zwrot rocznego podatku od UCI zapłaconego przez spółkę NN (L) za rok 2006, dlatego omawiane pytanie nie ma żadnego związku z przedmiotem wskazanego sporu, a zastosowanie sankcji w przyszłości wobec tej spółki jest hipotetyczne.

52 Z postanowienia odsyłającego wynika jednak, że w ramach sporu w postępowaniu głównym spółka NN (L) kwestionuje zgodność z prawem podatku, który został na nią nałożony, wskazując w szczególności, że przepisy kodeksu podatków spadkowych regulujące coroczny podatek od UCI, w tym te dotyczące sankcji, nie są zgodne z prawem Unii. Zadane przez sąd odsyłający pytanie nie jest zatem w sposób wyraźny bez związku z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym. Jeśli chodzi o hipotetyczny charakter sankcji, nie można wymagać od strony – w celu uzyskania możliwości podniesienia przed sądem krajowym naruszenia prawa Unii – łamania prawa krajowego skutkującego nałożeniem na nią kary (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2007 r., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 64). Pytanie szóste jest zatem dopuszczalne.

53 Ze względu na to, że sankcja przewidziana w art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych polega na zakazaniu zagranicznym UCI wprowadzania jednostek uczestnictwa do obrotu w Belgii, powinna ona, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 65 opinii, zostać zbadana w świetle zasad dotyczących swobodnego świadczenia usług.

54 W odniesieniu do tej sankcji rząd belgijski wskazał w swoich uwagach na piśmie, a także podczas rozprawy przed Trybunałem, że nawiązuje ona do sankcji przewidzianej w art. 133b kodeksu podatków spadkowych, do którego odsyła art. 161 akapit pierwszy wspomnianego kodeksu i który ma zastosowanie zarówno do UCI prawa belgijskiego, jak i do zagranicznych UCI.

55 Niemniej w przeciwieństwie do twierdzeń tego rządu sankcja przewidziana w art. 133b kodeksu podatków spadkowych i sankcja przewidziana w art. 162 akapit drugi tego kodeksu nie mogą zostać uznane za równoważne, nawet jeśli pierwsza sankcja może oznaczać zamknięcie UCI mającego siedzibę w Belgii, podczas gdy druga sankcja nie uniemożliwia zagranicznemu UCI prowadzenia działalności w innym miejscu. Przede wszystkim, jak wyjaśnił rząd belgijski podczas rozprawy przed Trybunałem, sankcje te nie są nakładane za te same okoliczności. Otóż pierwsza sankcja, w odróżnieniu od drugiej z wymienionych sankcji, może zostać wymierzona jedynie w następstwie skazania określonych osób za umyślne naruszenia przepisów kodeksu podatków spadkowych, podczas gdy druga może zostać nałożona na zagraniczne UCI, które nie złożyły rocznej deklaracji lub które nie zapłaciły podatku. Wreszcie, druga z owych sankcji, która nie wyklucza pierwszej, nie jest, w przeciwieństwie do tej pierwszej, ograniczona w czasie.

56 System sankcji przewidziany przez przepisy prawa belgijskiego wydaje się zatem bardziej restrykcyjny względem zagranicznych UCI niż względem UCI prawa belgijskiego, które uchybiły tym samym prawnym obowiązkom. Takie odmienne traktowanie ze względu na miejsce siedziby może zniechęcać zagraniczne UCI do wprowadzania jednostek uczestnictwa do obrotu w Belgii. W związku z tym stanowi ono ograniczenie swobodnego świadczenia usług.

57 W celu uzasadnienia odmiennego traktowania rząd belgijski zauważa, że zakazy prowadzenia działalności zawodowej lub decyzje o zamknięciu przedsiębiorstwa, które zatrudnia pracownika lub kierownika skazanych na podstawie art. 133b i art. 162 akapit pierwszy kodeksu podatków spadkowych, trudno zastosować do zagranicznych UCI, które wprowadzają do obrotu swoje jednostki uczestnictwa, korzystając z pośrednika finansowego w Belgii, z powodu braku siedziby w tym państwie, oraz że inne sankcje, takie jak kary pieniężne, byłyby również trudne do wyegzekwowania za granicą.

58 Należy przypomnieć w tym względzie, że ograniczenie swobodnego świadczenia usług można zaakceptować jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby stosowanie wskazanego ograniczenia zapewniało ponadto realizację założonego celu i nie wykraczało poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Trybunał orzekł już, że konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego mogący uzasadnić ograniczenie swobodnego świadczenia usług (wyroki: z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 39; a także z dnia 19 czerwca 2014 r., Strojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 46). Trybunał przypomniał również, że nałożenie sankcji, także o charakterze karnym, można uważać za konieczne do zagwarantowania skutecznego poszanowania uregulowania krajowego, jednak pod warunkiem, iż charakter i kwota nałożonej sankcji będą w każdym wypadku proporcjonalne do ciężaru naruszenia, jakie mają karać (wyrok z dnia 3 grudnia 2014 r., De Clercq i in., C-315/13, EU:C:2014:2408, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 W niniejszej sprawie możliwość nałożenia sankcji na zagraniczne UCI, które nie wywiązały się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty, wydaje się uzasadniona koniecznością zagwarantowania pobrania rocznego podatku od UCI i odpowiednia do zapewnienia osiągnięcia tego celu.

61 Niemniej nawet jeśli sankcja polegająca na zakazaniu tym UCI wprowadzania w przyszłości jednostek uczestnictwa do obrotu w Belgii, taka jak ta przewidziana w art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, podlega ocenie sądu, to sankcja ta wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia wspomnianego celu, ponieważ przepis ten nie ogranicza trwania takiego zakazu i nie przewiduje możliwości jego zmiany lub nałożenia innej sankcji, mniej restrykcyjnej, zależnej od wagi popełnionego naruszenia.

62 W konsekwencji na pytanie szóste należy odpowiedzieć, iż art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, na mocy którego państwo członkowskie przewiduje szczególną sankcję, a mianowicie sądowy zakaz wprowadzania do obrotu w przyszłości jednostek uczestnictwa, dla zagranicznych UCI w przypadku naruszenia przez nie obowiązku złożenia rocznej deklaracji koniecznej do pobrania podatku od UCI lub w przypadku nieuiszczenia tego podatku.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 2, 4, 10 i 11 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, które wprowadzają jednostki uczestnictwa do obrotu w tym państwie członkowskim.**

2) **Dyrektywę Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), w stosownym przypadku w związku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, które wprowadzają jednostki uczestnictwa do obrotu w tym państwie członkowskim, pod warunkiem że owe przepisy prawa są stosowane w sposób niedyskryminujący.**

3) **Artykuł 56 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym coroczny podatek od przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania, taki jak ten stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, które wprowadzają jednostki uczestnictwa do obrotu w tym państwie członkowskim.**

4) **Artykuł 49 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, zmienionego ustawą programową z dnia 22 grudnia 2003 r., na mocy którego to przepisu państwo członkowskie przewiduje szczególną sankcję, a mianowicie sądowy zakaz wprowadzania do obrotu w przyszłości jednostek uczestnictwa, dla zagranicznych przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w przypadku naruszenia przez nie obowiązku złożenia rocznej deklaracji koniecznej do pobrania podatku od przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania lub w przypadku nieuiszczenia tego podatku.**

Podpisy