Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 26. maja 2016*

„Predhodno odločanje — Neposredno obdavčenje — Prosti pretok kapitala — Svoboda opravljanja storitev — Direktiva 69/335/EGS — Členi 2, 4, 10 in 11 — Direktiva 85/611/EGS — Člena 10 ES in 293 ES — Letni davek na kolektivne naložbene podjeme — Dvojno obdavčevanje — Sankcija, ki se uporablja za tuje kolektivne naložbene podjeme“

V zadevi C-48/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo cour d’appel de Bruxelles (Belgija) z odločbo z dne 23. oktobra 2014, ki je na Sodišče prispela 6. februarja 2015, v postopku

État belge, SPF Finances,

proti

NN (L) International SA, nekdanja ING International SA, ki je prevzela pravice in obveznosti družbe ING (L) Dynamic SA,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, sodnik, A. Prechal, sodnica, in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. oktobra 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za NN (L) International SA J. Malherbe in M. Bertha, odvetnika,

— za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta, skupaj z A. Gilletom, odvetnikom,

— za Evropsko komisijo W. Roels in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. januarja 2016

izreka naslednjo

* Jezik postopka: francoščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, 4, 10 in 11 Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 11), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 122) (v nadaljevanju: Direktiva 69/335), Direktive Sveta 85/611/EGS z dne 20. decembra 1985 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 1, str. 139) v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES ter členov od 49 ES do 60 ES v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med État belge, SPF Finances (zvezna javna služba za finance), in družbo NN (L) International SA, nekdanjo ING International SA, ki je prevzela pravice in obveznosti družbe ING (L) Dynamic SA (v nadaljevanju: NN (L)), zaradi predloga za povračilo letnega davka na kolektivne naložbene podjeme (v nadaljevanju: KNP) v znesku 185.739,34 EUR, ki jih je zadnjenavedena plačala za davčno leto 2006.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive 69/335, razveljavljen z Direktivo Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 46, str. 11), je določal:

„Transakcije, ki so zavezane dajatvi na kapital, so obdavčljive samo v državi članici, na ozemlju katere je sedež dejanske uprave kapitalske družbe v času opravljanja teh transakcij.“

4 Člen 4 te direktive je določal:

„1. Dajatvi na kapital so zavezane naslednje transakcije:

(a) ustanovitev kapitalske družbe;

(b) preoblikovanje družbe, združenja ali pravne osebe, ki ni kapitalska družba, v kapitalsko družbo;

(c) povečanje kapitala kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste;

(d) povečanje sredstev kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste za plačilo, ne z deležem v kapitalu ali sredstvih družbe, ampak z enakimi pravicami, kakor jih imajo člani, kot so glasovalne pravice, udeležba v dobičku ali udeležba v presežku po likvidaciji;

(e) prenos sedeža dejanske uprave družbe, združenja ali pravne osebe, ki ima registrirani sedež v tretji državi, iz tretje države v državo članico, ki se v tej državi članici za namene obračunavanja dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo;

(f) prenos registriranega sedeža družbe, združenja ali pravne osebe, ki ima sedež dejanske uprave v tretji državi, iz tretje države v državo članico, ki se v tej državi članici za namene obračunavanja dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo;

(g) prenos sedeža dejanske uprave družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital v tej drugi državi članici šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članici;

(h) prenos registriranega sedeža družbe, podjetja, združenja ali pravne osebe, ki ima sedež dejanske uprave v tretji državi, iz države članice v drugo državo članico, ki se v tej drugi državi članici za namene obračunavanja dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članici.

2. Naslednje transakcije so lahko, če so bile 1. julija 1984 obdavčene po stopnji 1 %, še naprej zavezane dajatvi na kapital:

(a) povečanje kapitala kapitalske družbe s kapitalizacijo dobička ali trajnih ali začasnih rezerv;

(b) povečanje sredstev kapitalske družbe prek storitev člana, ki ne povzročijo povečanja kapitala družbe, temveč je njihova posledica sprememba pravic v družbi ali pa lahko povečajo vrednost deležev družbe;

(c) posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe v dobičku družbe;

(d) posojilo, ki ga najame kapitalska družba za člana ali njegovega zakonca ali otroka, ali posojilo, ki ga najame za tretjo stranko, če zanj jamči član, pod pogojem, da imajo taka posojila enako vlogo kot povečanje kapitala družbe.

[…]“

5 Člen 10 te direktive je določal:

„Razen dajatve na kapital države članice družbam, združenjem ali pravnim osebam, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, ne obračunajo nobenih drugih davkov:

(a) v zvezi s transakcijami iz člena 4;

(b) v zvezi z vložki, posojili ali opravljanjem storitev, ki so del transakcij iz člena 4;

(c) v zvezi z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.“

6 Člen 11 te direktive je določal:

„Države članice ne zavežejo nobeni obliki obdavčitve:

(a) oblikovanja, izdaje, uvrstitve v kotacijo na borzi, uvrstitve na trg ali trgovanja z delnicami, deleži ali drugimi vrednostnimi papirji enake vrste ali s potrdili, ki predstavljajo take vrednostne papirje, ne glede na to, kdo jih je izdal;

(b) posojil, vključno z državnimi obveznicami, najetih z izdajo zadolžnic ali drugih prenosljivih vrednostnih papirjev, ne glede na to, kdo jih je izdal, ali katerih koli formalnosti, povezanih z njimi, ali oblikovanja, izdaje, uvrstitve v kotacijo na borzi, uvrstitve na trg ali trgovanja s temi zadolžnicami ali drugimi prenosljivimi vrednostnimi papirji.“

7 V drugi, tretji in četrti uvodni izjavi Direktive 85/611, ki je bila razveljavljena z Direktivo 2009/65/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. julija 2009 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) (UL L 302, str. 32), je bilo navedeno:

„ker naj se nacionalni zakoni, ki urejajo [KNP], uskladijo zaradi približevanja pogojev konkurence med temi podjemi na ravni Skupnosti in hkrati zagotovijo učinkovitejšo in enotnejšo zaščito za imetnike enot premoženja; ker bo takšna uskladitev [KNP] v eni državi članici olajšala trženje enot premoženja v drugih državah članicah;

ker bo doseganje teh ciljev olajšalo odpravo omejitev prostega pretoka enot premoženja [KNP] v Skupnosti in bo takšno usklajevanje pripomoglo k nastanku evropskega kapitalskega trga;

ker je ob upoštevanju teh ciljev zaželeno, da se postavijo skupna pravila o dovoljenjih, nadzoru, obliki in dejavnosti [KNP] v državah članicah in podatkih, ki jih morajo objavljati;

[…]“

8 Člen 44 Direktive 85/611 je določal:

„1. [kolektivni naložbeni podjem za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP)], ki trži enote svojega premoženja v drugi državi članici, mora upoštevati veljavne zakone in druge predpise v tej državi, ki ne spadajo na področje, ki ga ureja ta direktiva.

[…]

3. Določbe iz odstavkov 1 in 2 se morajo uporabljati brez diskriminacije.“

Belgijsko pravo

9 V zakoniku o davku na dediščino (code des droits de succession), kakor je bil spremenjen s programskim zakonom z dne 22. decembra 2003 (*Moniteur belge* z dne 31. decembra 2003, str. 62160; v nadaljevanju: zakonik o davku na dediščino), je knjiga IIa, naslovljena „Letni davek na [KNP], kreditne institucije in zavarovalnice“ (v nadaljevanju: letni davek na KNP). Ta davek se je sprva uporabljal le za belgijske KNP, z navedenim programskim zakonom, ki je začel veljati 1. januarja 2004, pa se je razširil še na tuje KNP, ki svoje enote tržijo v Belgiji.

10 Člen 133b zakonika o davku na dediščino določa, da lahko sodišče poleg prepovedi opravljanja poklica za obdobje od treh mesecev do petih let nekaterim osebam, ki so odgovorne za kršitve iz določb tega zakona, odredi tudi zaprtje – prav tako za obdobje od treh mesecev do petih let – poslovalnic družbe, skupine ali podjetja, katerega vodja uprave, član ali zaposleni je bil obsojen.

11 Člen 161 zakonika o davku na dediščino določa:

„Za letni davek so od 1. januarja po vpisu pri komisiji za bančne, finančne in zavarovalniške zadeve zavezani:

1. statutarni [KNP] iz člena 108(1), točki 1 in 2, zakona z dne 4. decembra 1990 o finančnih transakcijah in finančnih trgih;

2. družbe za upravljanje, odgovorne za upravljanje pogodbenih [KNP] iz člena 108(1), točki 1 in 2, zakona z dne 4. decembra 1990 o finančnih transakcijah in finančnih trgih;

3. tuji [KNP] iz člena 137 zakona z dne 4. decembra 1990 o finančnih transakcijah in finančnih trgih, razen družbe za upravljanje terjatev;

[…]“

12 Člen 161a tega zakonika določa:

„§ 1. Kar zadeva naložbene podjeme iz člena 161, točki 1 in 2, se davek plača od skupnega neto zneska, naloženega v Belgiji, kakor je razviden na dan 31. decembra prejšnjega leta.

Za namene odstavka 1:

1. se enote, ki so pridobljene v tujini za račun prebivalca Kraljevine, štejejo za naložene v Belgiji;

2. se davek, če naložbeni podjem upravi ni predložil vseh koristnih in potrebnih podatkov za obračun davka in brez poseganja v člen 162, naloži na celotno vrednost upravljanega premoženja, kakor je razvidno na dan 31. decembra prejšnjega leta. Kralj lahko določi koristne in potrebne elemente za obračun davka.

§ 2. Kar zadeva naložbene podjeme iz člena 161, točka 3, se davek plača na celoten neto znesek, ki je bil naložen v Belgiji in kakor je razviden na dan 31. decembra prejšnjega leta, od njihovega vpisa pri komisiji za bančne, finančne in zavarovalniške zadeve.

Za namene odstavka 1:

1. enot, ki jih je finančni posrednik naložil v tujini, v primeru nakupa prek finančnega posrednika v Belgiji ni mogoče odbiti od bruto zneskov, naloženih v Belgiji;

2. se davek, če naložbeni podjem upravi ni predložil vseh koristnih in potrebnih podatkov za obračun davka in brez poseganja v člen 162, naloži na celoten bruto znesek, ki je naložen v Belgiji in kakor je razviden na dan 31. decembra prejšnjega leta. Kralj lahko določi koristne in potrebne elemente za obračun davka.

[…]“

13 Člen 162 navedenega zakonika v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz spora o glavni stvari, je določal:

„Za davek iz člena 161 veljajo določbe knjige I o dokazovanju neprijavljenega premoženja, zastaranju, vračilu, pregonu in kazenskih sankcijah.

Kadar naložbeni podjemi iz člena 161, točka 3, kršijo določbe iz te knjige, jim lahko sodišče prepove, da še naprej nalagajo enote v Belgiji. O tej prepovedi so v vsaj enem od uradnih jezikov obveščeni naložbeni podjem, komisija za bančne, finančne in zavarovalniške zadeve in organ, ki ga naložbeni podjem v Belgiji pooblasti za nadzor nad izplačili udeležencem, prodajo in nakupom enot ter za obveščanje.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Družba NN (L), ki ima sedež v Luksemburgu, je vložila napoved za letni davek na KNP za davčno leto 2006, pri čemer se je napoved nanašala na neto zneske, naložene v Belgiji na dan 31. decembra 2005, in ta davek v znesku 185.739,34 EUR plačala v zakonsko predpisanem roku. Nato se je obrnila na tribunal de première instance de Bruxelles (prvostopenjsko sodišče v Bruslju, Belgija), da bi izpodbijala

zakonitost navedenega davka glede na Direktivo 69/335, člene od 56 ES do 60 ES, Direktivo 85/611 in člen 10 ES ter, podredno, člen 22 Konvencije, ki sta jo Kraljevina Belgija in Veliko vojvodstvo Luksemburg sklenila zaradi preprečevanja dvojnega obdavčevanja in ureditve nekaterih drugih vprašanj v zvezi z davkom na dohodek in kapital ter ki je bila podpisana 17. septembra 1970 v Luksemburgu (v nadaljevanju: belgijsko-luksemburška konvencija).

15 Tribunal de première instance de Bruxelles je s sodbo z dne 23. novembra 2011 zavrnilo očitek, ki se je nanašal na kršitev Direktive 69/335, ugodilo pa je predlogu družbe NN (L), ki ga je ta podala podredno, in sicer v delu, ki se je nanašal na očitek v zvezi s kršitvijo belgijsko-luksemburške konvencije.

16 État belge, SPF Finances, je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo in mu predlagala, naj ugotovi, da belgijsko-luksemburška konvencija letnega davka na KNP ne ureja, da so člen 160 in naslednji zakonika o davku na dediščino v skladu s pravom Unije in da navedenega davka, ki je bil pravilno pobran, ni treba vrniti.

17 Družba NN (L) je predlagala potrditev obstoječe sodbe. Podredno je vložila nasprotno pritožbo v delu, v katerem je prvostopenjsko sodišče zavrnilo očitek v zvezi s kršitvijo Direktive 69/335 in v katerem se ni izreklo o preostalih očitkih glede kršitve drugih določb prava Unije. Družba NN (L) je v zvezi s tem predložitvenemu sodišču predlagala, naj Sodišču predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe.

18 Predložitveno sodišče navaja, da – ne glede na opredelitev letnega davka na KNP – za določitev, ali spada na področje uporabe belgijsko-luksemburške konvencije, tega davka ni mogoče izvzeti iz splošne prepovedi oviranja prostega pretoka in da ni mogoče vnaprej izključiti, da zanj veljajo določbe Direktive 69/335.

19 V teh okoliščinah je cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju, Belgija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba Direktivo 69/335, zlasti njene člene 2, 4, 10 in 11 v medsebojni povezavi, razlagati tako, da nasprotujejo določbam nacionalne zakonodaje, kot sta člena 161 in 162 belgijskega zakonika o davku na dediščino glede davka na KNP, saj morajo KNP, ki so v drugi državi članici ustanovljeni v obliki kapitalskih družb in ki tržijo svoje enote v Belgiji, navedeni davek vsako leto plačati na celotni znesek svojih enot, vpisanih v Belgiji, zmanjšan za znesek odkupov ali vračilo takih vpisov, pri čemer so zneski, ki jih ti KNP zberejo v Belgiji, obdavčeni z navedenim davkom, dokler z njimi razpolagajo navedeni KNP?

2. Ali je treba člene od 49 ES do 55 ES in od 56 ES do 60 ES, po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država članica enostransko spremeni navezno okoliščino v zvezi z davkom, kakor je predviden s členom 161 in naslednjimi belgijskega zakonika o davku na dediščino, zato da nadomesti osebno navezno okoliščino, ki temelji na stalnem prebivališču davčnega zavezanca in je določena v mednarodnem davčnem pravu, z domnevno dejansko navezno okoliščino, ki ni določena v mednarodnem davčnem pravu, ob upoštevanju dejstva, da država članica zaradi uveljavljanja svoje davčne suverenosti sprejme posebno sankcijo, kakor je ta, predvidena v členu 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino, samo nasproti tujim gospodarskim subjektom?

3. Ali je treba člena 49 ES in 56 ES, po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES, razlagati tako, da nasprotujeta obdavčitvi, kakršna je opisana zgoraj, ki – ker nikakor ne upošteva obdavčitev, katerih predmet so kolektivni KNP, ustanovljeni v drugi državi članici, že v matični državi članici – pomeni dodatno finančno obremenitev, ki lahko ovira trženje njihovih enot v Belgiji?

4. Ali je treba Direktivo 85/611, po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES, razlagati tako, da nasprotuje obdavčitvi, kot je opisana zgoraj, ker krši glavni cilj Direktive, in sicer olajšati trženje enot KNP v Evropski uniji?

5. Ali je treba člena 49 ES in 56 ES razlagati tako, da nasprotujeta upravnim stroškom, ki nastanejo pri pobiranju davka, kot je opisan zgoraj, naloženega KNP, ki so ustanovljeni v drugi državi članici in tržijo svoje enote v Belgiji?

6. Ali je treba člena 49 ES in 56 ES razlagati tako, da nasprotujeta določbi nacionalne zakonodaje, kot je člen 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino, v obsegu, v katerem ta določba za KNP, ki so ustanovljeni v drugi državi članici in tržijo svoje enote v Belgiji, določa posebno sankcijo, in sicer prepoved vlaganja enot v prihodnosti v Belgiji, ki jo izreče sodišče, če svoje napovedi ne predložijo do 31. marca vsakega leta ali ne plačajo zgoraj opisanega davka?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost petega vprašanja

20 Belgijska vlada meni, da peto vprašanje za rešitev spora o glavni stvari očitno ni upoštevno in da je zato nedopustno. Poleg tega meni, da navedeno sodišče ne navaja natančno niti tega, s katerimi določbami nacionalnega prava naj bi se nalagali upravni stroški, niti diskriminacije, ki naj bi jo v zvezi s tem v primerjavi z belgijskimi KNP trpeli tuji KNP.

21 Spomniti je treba, da za vprašanja, ki se nanašajo na pravo Unije, velja domneva upoštevnosti in da lahko Sodišče zavrne odgovor na vprašanje za predhodno odločanje le, če je očitno, da zahtevana razlaga ali zahtevana presoja veljavnosti določbe prava Unije ni v nikakršni zvezi z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih okoliščin, ki jih potrebuje, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (glej zlasti sodbo z dne 16. junija 2015, Gauweiler in drugi, C-62/14, EU:C:2015:400, točka 25).

22 V zvezi z dejanskimi in pravnimi okoliščinami člen 94 Poslovnika Sodišča določa, da mora predlog za sprejetje predhodne odločbe vsebovati povzetek predmeta spora in upoštevnih dejstev ali vsaj navedbo dejanskih okoliščin, na katerih vprašanja temeljijo, vsebino nacionalnih določb, ki naj bi se uporabile v obravnavani zadevi, in razloge, ki so predložitvenemu sodišču vzbudili dvom glede razlage ali veljavnosti nekaterih določb prava Unije, ter pojasnitev zveze, ki po mnenju predložitvenega sodišča obstaja med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki jo je treba uporabiti v sporu o glavni stvari.

23 V obravnavanem primeru upravni stroški, k plačilu katerih naj bi bili zavezani tuji KNP, v predložitveni odločbi niso navedeni, prav tako v njej niso pojasnjene določbe nacionalnega prava, v skladu s katerimi oziroma zaradi katerih naj bi se stroški morali naložiti, in tudi ne razlogi, iz katerih predložitveno sodišče dvomi glede razlage prava Unije. V teh okoliščinah Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih okoliščin, ki jih potrebuje, da bi lahko na peto vprašanje dalo koristen odgovor, zato ga je treba zavreči kot nedopustno.

Prvo vprašanje

24 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 2, 4, 10 in 11 Direktive 69/335 razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na KNP, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji KNP, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici.

25 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da letni davek na KNP ne ustreza nobeni od transakcij, ki so davku na kapital zavezane v skladu s členom 4 Direktive 69/335, za katere je značilno, kakor je ugotovilo Sodišče v točki 20 sodbe z dne 27. oktobra 1998, Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), da se z njimi kapital ali premoženje prenese na kapitalsko družbo v državi članici obdavčenja ali pa da se z njimi dejansko povečajo kapital ali sredstva družb, za kar očitno ne gre v primeru „neto zneska, naloženega v Belgiji“, na katerega se obračuna ta davek. Ta davek prav tako ne spada med davke, ki so prepovedani s členom 10 Direktive 69/335, ker, prvič, ne ustreza nobeni obdavčljivi transakciji iz člena 4 te direktive, na katerega se sklicuje člen 10(a) in (b) te direktive, in drugič, ni nikakor povezan z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki jo je treba pridobiti pred začetkom poslovanja, v smislu člena 10(c) navedene direktive. Ta davek tudi nikakor ne ustreza transakcijam, ki so predmet člena 11 iste direktive.

26 Zato letni davek KNP ne spada na področje uporabe Direktive 69/335. Zadnjenavedena torej ne nasprotuje temu, da so tuji KNP zavezani s takim davkom.

27 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člene 2, 4, 10 in 11 Direktive 69/335 razlagati tako, da ne nasprotujejo zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na KNP, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji KNP, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici.

Četrto vprašanje

28 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 85/611, po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES, razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na KNP, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji KNP, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici.

29 Belgijska vlada meni, da je to vprašanje nedopustno, saj predložitveno sodišče ne navaja niti členov Direktive 85/611, za katere prosi za razlago, niti razlogov, ki so predložitvenemu sodišču vzbudili dvom glede razlage te direktive.

30 Vendar je iz besedila tega vprašanja razvidno, da se predložitveno sodišče sprašuje, ali Direktiva 85/611 v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES nasprotuje davku, kakršen je letni davek na KNP, ker naj bi se z njim oviral glavni cilj te direktive, ki je olajševanje trženja enot KNPVP v Uniji. Te navedbe so zadostne, da Sodišče poda razlago, ki bo koristna za rešitev spora o glavni stvari. To vprašanje je torej dopustno.

31 Iz druge, tretje in četrte uvodne izjave Direktive 85/611 izhaja, da se za zagotovitev prostega trženja enot premoženja KNPVP v Uniji s to direktivo usklajujejo nacionalne zakonodaje, ki urejajo KNPVP, in sicer, prvič, s približevanjem pogojev konkurence med temi podjemi v Uniji ter, drugič, z zagotavljanjem učinkovitejše in enotnejše zaščite za imetnike enot premoženja. Zato so bila s to direktivo uvedena minimalna skupna pravila o dovoljenjih, nadzoru, obliki, dejavnosti in podatkih, ki jih morajo KNPVP objavljati (sodba z dne 11. septembra 2014, Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, točka 33).

32 Ugotoviti je treba, da obdavčitev KNPVP ne spada na področje, ki ga ureja Direktiva 85/611, ki v zvezi s tem področjem ne vsebuje nobene določbe. Kljub temu je člen 44(3) te direktive zahteval, da se morajo določbe zakonskih in podzakonskih predpisov, ki se za KNPVP uporabljajo v neki državi članici in ki ne spadajo na področje, ki ga ureja ta direktiva, uporabljati brez diskriminacije.

33 Iz tega sledi, da letni davek na KNP ne spada na področje, ki ga ureja Direktiva 85/611, ter da člen 10 ES in člen 293, druga alinea, ES ne spreminjata te ugotovitve, saj ta direktiva ne nasprotuje obdavčitvi tujih KNP s takim davkom, če se določbe v zvezi s tem davkom uporabljajo brez diskriminacije, kar bo predmet preučitve v okviru drugega, tretjega in šestega vprašanja.

34 Zato je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 85/611, po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES, razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na KNP, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji KNP, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici, če se ta zakonodaja uporablja brez diskriminacije.

Drugo in tretje vprašanje

35 Drugo in tretje vprašanje, ki ju je treba obravnavati skupaj, se nanašata, prvič, na člene od 49 ES do 60 ES, po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES, in drugič, na člena 49 ES in 56 ES, po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES. Vendar je treba ugotoviti, da sta za odgovor na ti vprašanji upoštevna le člena 49 ES in 56 ES.

36 Prvič, členi od 50 ES do 55 ES, 57 ES, 59 ES in 60 ES namreč očitno niso povezani z vprašanji predložitvenega sodišča o skladnosti letnega davka na KNP s svobodo opravljanja storitev in prostim pretokom kapitala.

37 Drugič, člen 58 ES nikakor ne prispeva k odgovoru na ti vprašanji, saj so z navedenim davkom brez razlikovanja zavezani belgijski in tuji KNP.

38 Tretjič, člena 10 ES, ki določa splošno obveznost držav članic, ni mogoče razlagati tako, da bi državam članicam nalagal posebno obveznost, ki bi presegala obveznosti, ki jim jih je mogoče naložiti v skladu s členi 49 ES, 56 ES in 293 ES. Cilj zadnjenavedenega člena ni določiti pravno pravilo, ki bi se neposredno uporabljalo, ampak le opredeliti vrsto zadev, o katerih države članice med seboj začnejo pogajanja, če je to potrebno. Čeprav je odprava dvojnega obdavčevanja v Uniji med cilji Pogodbe ES, iz besedila te določbe izhaja, da ta kot taka posameznikom ne more dajati pravic, na katere bi se bilo mogoče sklicevati pred nacionalnimi sodišči (glej v tem smislu sklep z dne 19. septembra 2012, Levy in Sebbag, C-540/11, neobjavljen, EU:C:2012:581, točki 26 in 27 ter navedena sodna praksa).

39 Poleg tega je treba spomniti, da kadar se nacionalni ukrep nanaša hkrati na svobodo opravljanja storitev in na prosti pretok kapitala, Sodišče načeloma preizkusi zadevni ukrep zgolj glede na eno od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je v okoliščinah postopka v glavni stvari ena od njiju popolnoma drugotna v razmerju do druge in da se ji lahko pridruži (glej v tem smislu sodbi z dne 3. oktobra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, točka 34, in z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, točka 33).

40 Kot je ugotovil generalni pravobranilec v točkah 48 in 49 sklepnih predlogov, pa je letni davek na KNP – glede na to, da bremeni neto sredstva tujih KNP – povezan s pridobitvijo enot tujih skladov, s katerimi se na borzi trguje ali ne, s strani rezidentov. Ta transakcija spada med pretoke kapitala, navedene v delu A, ki se nanaša na „[t]ransakcije z enotami investicijskih skladov“ in je pod točko IV, naslovljeno „Operacije z enotami investicijskih skladov“, ki je v Prilogi I k Direktivi Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe [(člen, ki je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo)] (88/361/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) in ki ji je Sodišče priznalo informativno vrednost (glej v tem smislu sodbi z dne 7. junija 2012, VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, točka 21, in z dne 21. maja 2015, Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, točki 23 in 24). Ta davek spada torej na področje prostega pretoka kapitala.

41 Čeprav se z davkom, kakršen je letni davek na KNP, lahko vpliva tudi na svobodo opravljanja storitev, ker se z njim lahko vpliva na finančne storitve, ki jih v Belgiji ponujajo tuji KNP, pa je tukaj ta svoboščina v razmerju do prostega pretoka kapitala drugotnega pomena in se mu lahko pridruži.

42 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na KNP, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji KNP, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici.

43 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pristojnost na področju neposrednega obdavčenja izvrševati ob spoštovanju prava Unije in zlasti temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo (glej zlasti sodbo z dne 23. februarja 2016, Komisija/Madžarska, C-179/14, EU:C:2016:108, točka 171 in navedena sodna praksa).

44 Glede prostega pretoka kapitala je prav tako iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da ukrepi, ki so v skladu s členom 56(1) ES prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko nerezidente odvračali od naložb v državi članici ali bi lahko rezidente te države članice odvračali od naložb v drugih državah članicah (glej v tem smislu sodbo z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 50 in navedena sodna praksa).

45 V tej zadevi družba NN (L), ki meni, da Kraljevina Belgija z obdavčitvijo tujih KNP z letnim davkom na KNP izvršuje ekstrateritorialno davčno pristojnost, ki je v nasprotju z mednarodno davčno prakso, trdi, da je ta davek diskriminatoren in da se z njim omejuje prosti pretok kapitala, ker so belgijski in tuji KNP deležni enake davčne obravnave, čeprav njihovi položaji niso objektivno primerljivi. Prvič, v nasprotju z belgijskimi KNP naj bi bili tuji KNP ustanovljeni v skladu s tujim pravom, sedeža naj ne bi imeli v Belgiji, njihovo premoženje in kraj vlaganja njihovega kapitala pa naj bi bila v tujini. Drugič, navedeni davek naj bi za tuje KNP pomenil dodatno finančno breme, ki naj bi se v primeru luksemburških KNP dodalo k davku na vpis, kar naj bi zmanjšalo donosnost enot v škodo vseh imetnikov enot, belgijskih in tujih, odvračalo od vpisa takih enot in zato tuje KNP v primerjavi z belgijskimi spravljalo v slabši položaj.

46 Vendar je treba ugotoviti, da se letni davek na KNP brez razlikovanja uporablja za vse KNP, belgijske in tuje, edina razlika v objektivnem položaju teh dveh kategorij KNP glede zavezanosti s tem davkom pa je ta, da se letni davek na KNP za tuje KNP doda k davku, k plačilu katerega so lahko ti KNP zavezani v državi članici, v kateri imajo sedež.

47 Sodišče pa je že razsodilo, prvič, da v primeru neusklajenosti na ravni Unije neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvajanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala, če to izvajanje ni diskriminatorno (sodbi z dne 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, točka 38 in navedena sodna praksa, in z dne 21. novembra 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, točka 28), in drugič, da države članice niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic, zlasti da bi odpravile dvojno obdavčevanje (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2009, Block, C-67/08, EU:C:2009:92, točka 31).

48 Iz tega sledi, da za letni davek na KNP ni mogoče šteti, da omejuje prosti pretok kapitala.

49 Zato je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 ES razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na KNP, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji KNP, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici.

Šesto vprašanje

50 Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 ES in 56 ES razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni določbi, kakršna je člen 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino, s katero država članica določa posebno sankcijo, in sicer sodno prepoved tujim KNP, ki niso izpolnili obveznosti letne napovedi za odmero davka na KNP ali tega davka niso plačali, da v tej državi članici v prihodnje nalagajo enote.

51 Belgijska vlada meni, da to vprašanje prav tako ni dopustno. Meni, da glede na to, da predmet spora o glavni stvari ni sankcija iz člena 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino, ampak vrnitev letnega davka na KNP, ki ga je družba NN (L) plačala za davčno leto 2006, to vprašanje ni nikakor povezano s predmetom navedenega spora, naložitev sankcije proti tej družbi v prihodnje pa je le hipotetična.

52 Vendar je iz predložitvene odločbe razvidno, da družba NN (L) v okviru spora o glavni stvari izpodbija zakonitost davka, ki ji je bil naložen, zlasti s trditvijo, da določbe zakonika o davku na dediščino glede letnega davka na KNP, vključno z določbami o sankcijah, niso v skladu s pravom Unije. Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, torej ni očitno nepovezano s predmetom iz spora o glavni stvari. Kar zadeva hipotetičnost sankcije, od stranke ni mogoče zahtevati, da krši nacionalno pravo, da se ji naloži sankcija, da lahko nato pred nacionalnim sodiščem zatrjuje kršitev prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, točka 64). Šesto vprašanje je torej dopustno.

53 Ker se s sankcijo iz člena 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino tujim KNP prepoveduje nalaganje enot v Belgiji, jo je treba, kakor ugotavlja generalni pravobranilec v točki 65 sklepnih predlogov, obravnavati z vidika določb o svobodi opravljanja storitev.

54 Belgijska vlada je glede te sankcije v pisnih stališčih in na obravnavi pred Sodiščem navedla, da ta odseva sankcijo iz člena 133b zakonika o davku na dediščino, na katero napotuje člen 161, prvi odstavek, navedenega zakonika in ki se uporablja tako za tuje kot za belgijske KNP.

55 Vendar v nasprotju s trditvami te vlade sankcije iz člena 133b zakonika o davku na dediščino in sankcije iz člena 162, drugi odstavek, tega zakonika ni mogoče šteti za enakovredni, čeprav lahko prva pomeni zaprtje KNP s sedežem v Belgiji, druga pa tujemu KNP ne preprečuje, da svojo dejavnost izvaja drugje. Najprej, kakor je pojasnila belgijska vlada na obravnavi pred Sodiščem, se s tema sankcijama namreč ne preganjajo ista dejanja. Dalje, prva od teh sankcij se v nasprotju z drugo lahko naloži šele po obsodbi določenih oseb za kršitve zakonika o davku na dediščino, druga pa se lahko naloži tujemu KNP, ki ni predložil letne napovedi ali ki ni plačal davka. Nazadnje, druga od teh sankcij, ki se s prvo ne izključuje, v nasprotju s prvo ni časovno omejena.

56 Tako se zdi, da je sistem sankcij, določen v belgijski zakonodaji, strožji za tuje KNP kot za belgijske KNP, ki kršijo iste zakonske obveznosti. Tako različno obravnavanje, utemeljeno na kraju sedeža, lahko tuje KNP odvrača od trženja enot v Belgiji. Zato omejuje svobodo opravljanja storitev.

57 Da bi utemeljila različno obravnavanje, belgijska vlada trdi, da se prepoved opravljanja poklicne dejavnosti ali odločba o zaprtju družbe, ki se nanaša na predstojnika ali člana uprave, obsojenega na podlagi člena 133b in člena 162, prvi odstavek, zakonika o davku na dediščino, težko uporabi za tuji KNP, ki svoje enote prek finančnega posrednika nalaga v Belgiji, ker predstojnik ali član uprave tujega KNP v tej državi nima prebivališča in ker je druge sankcije, kot so denarne, v tujini težko izvršiti.

58 V zvezi s tem je treba spomniti, da je omejitev svobode opravljanja storitev dopustna le, če je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Poleg tega mora biti v takem primeru uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresničitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za dosego tega cilja (sodba z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 36 in navedena sodna praksa).

59 Sodišče je že razsodilo, da nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davka lahko pomeni nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti omejitev svobode opravljanja storitev (sodbi z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39, in z dne 19. junija 2014, Strojírny Prostějov in ACO Industries Tábor, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 46). Opozorilo je tudi, da je naložitev sankcij, vključno s kazenskimi, mogoče šteti za nujno za to, da se zagotovi učinkovito spoštovanje nacionalne ureditve, vendar pod pogojem, da sta narava in znesek naložene sankcije v vsakem obravnavanem primeru sorazmerna s težo kršitve, ki se sankcionira (sodba z dne 3. decembra 2014, De Clercq in drugi, C-315/13, EU:C:2014:2408, točka 73 in navedena sodna praksa.

60 V obravnavanem primeru se zdi možnost naložitve sankcij tujim KNP, ki ne izpolnijo obveznosti napovedi ali plačila, utemeljena z nujnostjo zagotovitve izterjave letnega davka na KNP in primerna za zagotovitev uresničitve tega cilja.

61 Vendar sankcija, s katero se KNP prepove, da v prihodnje nalagajo enote v Belgiji, kot je določena v členu 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino – čeprav je predmet presoje sodišča – presega to, kar je nujno za uresničitev navedenega cilja, saj ta določba take prepovedi časovno ne omejuje in ne določa možnosti spremembe ali naložitve manj restriktivnih sankcij glede na težo storjene kršitve.

62 Zato je treba na šesto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, kakršna je člen 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino, s katero država članica določa posebno sankcijo, in sicer sodno prepoved tujim KNP, ki niso izpolnili obveznosti letne napovedi za odmero davka na KNP ali tega davka niso plačali, da v tej državi članici v prihodnje nalagajo enote.

Stroški

63 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Člene 2, 4, 10 in 11 Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985, je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na kolektivne naložbene podjeme, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji kolektivni naložbeni podjemi.**

2. **Direktivo Sveta 85/611/EGS z dne 20. decembra 1985 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP), po potrebi v povezavi s členom 10 ES in členom 293, druga alinea, ES, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na kolektivne naložbene podjeme, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji kolektivni naložbeni podjemi, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici, če se ta zakonodaja uporablja brez diskriminacije.**

3. **Člen 56 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji države članice, s katero se uvaja letni davek na kolektivne naložbene podjeme, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in v skladu s katero so s tem davkom zavezani tuji kolektivni naložbeni podjemi, ki svoje enote nalagajo v tej državi članici.**

4. **Člen 49 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, kakršna je člen 162, drugi odstavek, zakonika o davku na dediščino, kakor je bil spremenjen s programskim zakonom z dne 22. decembra 2003, s katero država članica določa posebno sankcijo, in sicer sodno prepoved tujim kolektivnim naložbenim podjemom, ki niso izpolnili obveznosti letne napovedi za odmero davka na kolektivne naložbene podjeme ali tega davka niso plačali, da v tej državi članici v prihodnje nalagajo enote.**

Podpisi