

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 maja 2016 r. (*)

Odesądzenie 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 – Roczny podatek od przedsięwzięć zbiorowego inwestowania – Podwójne opodatkowanie – Sankcje mające zastosowanie do zagranicznych przedsięwzięć zbiorowego inwestowania

W sprawie C-48/15

mając 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, następcą prawnym ING (L) Dynamic SA,

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: V. Turrès, 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. Berthego, adwokatów,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux'a, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez A. Gilleta, adwokata,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulaya, działających w charakterze pełnomocników,

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 przedsięwzięć 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) (państwo belgijskie, federalna służba publiczna ds. finansów) a spółką NN (L) International SA, dawniej ING International SA, następnie prawnym ING (L) Dynamic SA, (zwaną dalej „spółką NN (L)”) w przedmiocie wniosku o zwrot rocznego podatku od przedsięwzięć 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 przez dyrektywę Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. 2008, L 46, s. 11), stanowi:

„1. 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 przewiduje:

„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 zarzadzania 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 zarzadzania 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 będących mogącym zwiększyć wartość udziałów spółki;

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

d) zaciąganie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, wspólnika lub dziecka członka, a także zaciąganie 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 rzeczony 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, 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 przewiduje:

„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

wiadectwami udziałowymi, bez względu na osobę emitenta;

b) pożytek, szczególnie z obligacjami państwowymi, zaciąganych przez 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 działania [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 wchodzi 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” (zwanym dalej „podatkiem rocznym 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 tego 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 wszyscy od dnia 1 stycznia następującego po ich zarejestrowaniu w Komisji Bankowej, Finansów i Ubezpieczeń:

1) [UCI] działające w formie statutowej, o których mowa w art. 108 akapit pierwszy pkt 1 i 2 la 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 zarządzanie [UCI] działających w formie umownej, o których mowa w art. 108 akapit pierwszy pkt 1 i 2 la 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 la 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 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 całość wartości 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 Bankowej, 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

ustali?, jakie informacje s? istotne i niezb?dne dla poboru podatku.

[...]”.

13 Artyku? 162 protoko?u w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych stanowi?:

„Do podatku ustanowionego w art. 161 stosuje si? przepisy Ksi?gi I dotycz?ce ?rodków dowodowych na niezg?oszenie aktywów, terminów przedawnienia, zwrotów, post?powa? i sankcji karnych.

W przypadku gdy przedsi?biorstwa inwestycyjne, o których mowa w art. 161 pkt 3, naruszaj? przepisy niniejszej ksi?gi, mog? one zosta? obj?te s?dowym zakazem wprowadzania w przysz?o?ci jednostek uczestnictwa do obrotu w Belgii. Zakaz ten dor?cza si? przedsi?biorstwu inwestycyjnemu, Komisji Bankowo?ci, Finansów i Ubezpiecze? oraz przedsi?biorstwu wyznaczonemu w Belgii przez przedsi?biorstwo inwestycyjne w celu zapewnienia wyp?at na rzecz posiadaczy jednostek uczestnictwa, sprzeda?y lub zakupu jednostek uczestnictwa oraz udost?pnienia informacji w przynajmniej jednym z j?zyków urz?dowych kraju”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

14 Spółka NN (L), maj?ca siedzib? w Luksemburgu, z?o?y?a roczn? deklaracj? podatkow? w zakresie podatku od UCI za rok 2006, obejmuj?c? kwoty netto zainwestowane w Belgii do dnia 31 grudnia 2005 r. oraz zap?aci?a ten podatek w kwocie 185 739,34 EUR, w ustawowym terminie. Spółka ta skierowa?a nast?pnie spraw? do tribunal de première instance de Bruxelles (s?du pierwszej instancji w Brukseli, Belgia) w celu podwa?enia zgodno?ci z prawem omawianego podatku w ?wietle dyrektywy 69/335, art. 56?60 WE, dyrektywy 85/611 i art. 10 WE, a tak?e, tytu?em ??dania ewentualnego, art. 22 konwencji pomi?dzy Królestwem Belgii a Wielkim Ksi?stwem Luksemburga o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz odnosz?cej si? do pewnych kwestii w zakresie opodatkowania dochodu i kapita?u zawartej w dniu 17 wrze?nia 1970 r. w Luksemburgu (zwanej dalej „konwencj? belgijsko-luksembursk?”).

15 Orzeczeniem z dnia 23 listopada 2011 r. tribunal de première instance de Bruxelles (s?d pierwszej instancji w Brukseli) oddali? zarzut dotycz?cy naruszenia dyrektywy 69/335, ale uwzgl?dni? wniosek NN (L), uznaj?c ostatni zarzut podniesiony przez t? spółk? tytu?em ??dania ewentualnego, a dotycz?cy naruszenia konwencji belgijsko-luksemburskiej.

16 État belge, SPF Finances wniós? do s?du odsy?aj?cego apelacj? od tego wyroku, w której to apelacji za??da? uznania, ?e roczny podatek od UCI nie jest obj?ty zakresem konwencji belgijsko-luksemburskiej, ?e art. 160 i nast?pne kodeksu podatków spadkowych s? zgodne z prawem Unii oraz ?e wskazany podatek, prawid?owo pobrany, nie podlega zwrotowi.

17 Spółka NN (L) wnios?a o utrzymanie w mocy zaskar?onego wyroku. Tytu?em ??dania ewentualnego wnios?a apelacj? wzajemn? w zakresie, w jakim s?d pierwszej instancji oddali? zarzut dotycz?cy naruszenia dyrektywy 69/335 i nie zaj?? stanowiska co do zarzutów opartych na naruszeniu innych przepisów prawa Unii. W tym wzgl?dzie spółka NN (L) zwróci?a si? do s?du odsy?aj?cego o wyst?pienie do Trybuna?u z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

18 S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e ? bez wzgl?du na kwalifikacj? nadan? rocznemu podatkowi od UCI w celu stwierdzenia, czy jest on obj?ty zakresem zastosowania konwencji belgijsko-luksemburskiej, czy te? nie ? podatek ów wchodzi w zakres ogólnego zakazu ograniczania ogólnych swobód przep?ywu i nie mo?na wykluczy? a priori, ?e przepisy dyrektywy 69/335 maj?

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 stoi one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak art. 161–162 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 rocznej kwoty jednostek uczestnictwa objętych w Belgii, pomniejszonej o wartość jednostek uczestnictwa odkupionych lub umorzonych, z tym 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 stoi one na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie w sposób jednostronny zmieniało rocznik podatku przewidziany w art. 161 i następnie kodeksu podatków spadkowych w celu zastąpienia rocznika powiązania osobistego opartego na miejscu zamieszkania podatnika ustanowionego w międzynarodowym prawie podatkowym domniemanym rzeczywistym rocznikiem, nie ustanowionym w międzynarodowym prawie podatkowym, przy uwzględnieniu faktu, że celem zapewnienia swojej suwerenności podatkowej państwo członkowskie przyjmuje szczególnie sankcję, o której mowa w art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, wyjącznie 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 stoi one na przeszkodzie opodatkowaniu takiemu jak opisane powyżej, które, w zakresie w jakim nie uwzględnia w żadnym stopniu wewnętrznego opodatkowania obowiązujucego 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 stoi 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 stoi one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak art. 162 ust. 2 kodeksu podatków spadkowych w zakresie, w jakim przepis ten ustanawia szczególnie sankcję dla UCI utworzonych w innym państwie członkowskim, które wprowadzają do obrotu swoje jednostki uczestnictwa w Belgii, to jest śdowy 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 miałyby 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 wartości 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 nałożone na zagraniczne UCI, ani nie określono przepisów prawa krajowego, na mocy których lub ze względu na które obciążenia te są nałożone, 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 roczny podatek od UCI, taki jak ten 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 roczny 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, 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 wi??e si? z rejestracj? ani jakimikolwiek innymi formalno?ciami wymaganymi przed rozpocz?ciem prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, w rozumieniu art. 10 lit. c) wspomnianej dyrektywy. Podobnie, podatek ten nie odpowiada w ?aden sposób transakcjom, o których mowa w art. 11 tej?e dyrektywy.

26 W konsekwencji roczny podatek od UCI nie jest obj?ty zakresem stosowania dyrektywy 69/335. Dyrektywa ta nie stoi zatem na przeszkodzie temu, aby zagraniczne UCI podlega?y opodatkowaniu takim podatkiem.

27 W zwi?zku z tym na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, ?e art. 2, 4, 10 i 11 dyrektywy 69/335 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? one na przeszkodzie przepisom prawa pa?stwa cz?onkowskiego przewiduj?cym roczny podatek od UCI, taki jak ten w post?powaniu g?ównym, i nak?adaj?cym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzaj? do obrotu w tym pa?stwie cz?onkowskim jednostki uczestnictwa.

W przedmiocie pytania czwartego

28 Poprzez pytanie czwarte s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektyw? 85/611, w stosownym przypadku w zwi?zku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa pa?stwa cz?onkowskiego przewiduj?cym roczny podatek od UCI, taki jak ten w post?powaniu g?ównym, i nak?adaj?cym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzaj? do obrotu w tym pa?stwie cz?onkowskim jednostki uczestnictwa.

29 Rz?d belgijski uwa?a, ?e pytanie to jest niedopuszczalne, poniewa? s?d odsy?aj?cy nie wskaza? przepisów dyrektywy 85/611, o których wyk?adni? wnosi, ani powodów, dla których rozpatruje kwesti? wyk?adni tej dyrektywy.

30 Niemniej z tre?ci tego pytania wynika, ?e s?d odsy?aj?cy d??y do wyja?nienia, czy dyrektywa 85/611 w zwi?zku z art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE stoi ona na przeszkodzie opodatkowaniu takiemu jak opodatkowanie rocznym podatkiem od UCI, w zakresie w jakim opodatkowanie to utrudnia realizacj? g?ównego celu wskazanej dyrektywy w postaci u?atwienia obrotu jednostkami uczestnictwa w UCITS w Unii. Informacje te pozwalaj? Trybuna?owi na udzielenie s?dowi odsy?aj?cemu wskazówek interpretacyjnych u?ytecznych z punktu widzenia rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym. Pytanie to jest wobec tego dopuszczalne.

31 Co do istoty pytania, z motywów od drugiego do czwartego dyrektywy 85/611 wynika, ?e w celu zapewnienia swobodnego wprowadzania do obrotu jednostek uczestnictwa UCITS w ramach Unii dyrektywa ta zmierza?a do koordynacji krajowych przepisów w zakresie UCITS, tak aby, po pierwsze, doprowadzi? do zbli?enia warunków konkurencji mi?dzy tymi przedsi?biorstwami, a po drugie, zapewni? bardziej skuteczn? i bardziej jednolit? ochron? posiadaczy jednostek uczestnictwa. W tym celu rzeczona dyrektywa ustanawia?a wspólne podstawowe zasady dotycz?ce udzielania zezwole?, nadzoru, struktury i dzia?alno?ci UCITS oraz informacji, jakie musz? one publikowa? (wyrok z dnia 11 wrze?nia 2014 r., Gruslin, C?88/13, EU:C:2014:2205, pkt 33).

32 Nale?y stwierdzi?, ?e kwestia opodatkowania UCITS nie by?a obj?ta zakresem dyrektywy 85/611, która nie zawiera?a ?adnych przepisów w tej dziedzinie. Niemniej art. 44 ust. 3 tej?e dyrektywy wymaga?, aby przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne maj?ce zastosowanie w danym pa?stwie cz?onkowskim i nieobj?te zakresem tej dyrektywy by?y stosowane w sposób niedyskryminuj?cy.

33 Wynika st?d, ?e roczny podatek od UCI nie jest obj?ty zakresem dyrektywy 85/611 oraz ?e

ze względu na to, iż art. 10 WE i art. 293 tiret drugie WE nie mogą zmieniły 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 roczny podatek od UCI, taki jak ten w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzają do obrotu w tym państwie członkowskim jednostki uczestnictwa, pod warunkiem że te przepisy prawa są stosowane w sposób niedyskryminujący.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

35 Pytania drugie i trzecie, które należy zbadać oddzielnie, 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 wyrażają nie mają bowiem żadnego związku z wątpliwościami co do 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 obywateli państwa, wykraczający poza obowiązki, które mogą zostać na nie nałożone na mocy art. 49 WE, 56 WE i 293 WE. Jeżeli 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, z brzmienia tego postanowienia wynika, że samo w sobie nie może ono przyznawać obywatelom praw, które mogą być dochodzone na drodze sądowej, i 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 cakowicie 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, roczny 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 będących 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 88/361 z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [później uchylonego 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 takim podatkiem jak roczny 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 sądy odsyłający zmierzają w istocie do ustalenia, czy art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego przewidującym roczny podatek od UCI, taki jak ten 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 ich 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 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 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 nakładający roczny podatek od UCI na zagraniczne UCI, Królestwo Belgii wykonuje eksterytorialną kompetencję podatkową sprzeczną z międzynarodowymi praktykami podatkowymi, 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 zagranicą. 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 roczny podatek od UCI stosuje się, bez różnicy, do

wszystkich UCI, zarówno prawa belgijskiego jak i zagranicznych, przy czym jedyn? obiektywn? ró?nic? sytuacji pomi?dzy tymi dwiema kategoriami UCI pod wzgl?dem ich opodatkowania tym podatkiem jest fakt, ?e wobec zagranicznych UCI roczny podatek od UCI jest nak?adany dodatkowo do opodatkowania, jakiemu mog? one podlega? w pa?stwie cz?onkowskim ich siedziby.

47 Tymczasem Trybuna? wielokrotnie orzeka?, ?e, po pierwsze, w braku harmonizacji na szczeblu Unii niekorzystne skutki, które mog? wynika? z równoleg?ego wykonywania kompetencji podatkowych przys?uguj?cych ró?nym pa?stwom cz?onkowskim, je?li wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminuj?cego, nie stanowi? ogranicze? swobód przep?ywu (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, pa?stwa cz?onkowskie nie maj? obowi?zku dostosowywa? w?asnego systemu podatkowego do ró?nych systemów podatkowych innych pa?stw cz?onkowskich, w szczególno?ci 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 powy?szego wynika, ?e roczny podatek od UCI nie mo?e zosta? uznany za ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u.

49 W konsekwencji na pytania drugie i trzecie trzeba odpowiedzie?, ?e art. 56 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa pa?stwa cz?onkowskiego przewiduj?cym roczny podatek od UCI, taki jak ten w post?powaniu g?ównym, i nak?adaj?cym ów podatek na zagraniczne UCI, które wprowadzaj? do obrotu w tym pa?stwie cz?onkowskim jednostki uczestnictwa.

W przedmiocie pytania szóstego

50 Poprzez pytanie szóste s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 49 CE i 56 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, na mocy którego pa?stwo cz?onkowskie przewiduje szczególne sankcje?, a mianowicie s?dowy zakaz wprowadzania do obrotu w przysz?o?ci jednostek uczestnictwa, wobec zagranicznych UCI w przypadku naruszenia przez nie obowi?zku z?o?enia rocznej deklaracji koniecznej do pobrania podatku od UCI lub w przypadku nieuiszczenia tego podatku.

51 Rz?d belgijski uwa?a, ?e równie? to pytanie jest niedopuszczalne. Zdaniem tego rz?du przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym nie jest sankcja przewidziana w art. 162 akapit drugi kodeksu podatków spadkowych, lecz zwrot rocznego podatku od UCI zap?aconego przez spółk? NN (L) za rok 2006, dlatego omawiane pytanie nie ma ?adnego zwi?zku z przedmiotem wskazanego sporu, a zastosowanie sankcji w przysz?o?ci wobec tej spółki jest hipotetyczne.

52 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika jednak, ?e w ramach sporu w post?powaniu g?ównym spółka NN (L) kwestionuje zgodno?? z prawem podatku, który zosta? na ni? na?o?ony, wskazuj?c w szczególno?ci, ?e przepisy kodeksu podatków spadkowych reguluj?ce roczny podatek od UCI, w tym te dotycz?ce sankcji, nie s? zgodne z prawem Unii. Zadane przez s?d odsy?aj?cy pytanie nie jest zatem w sposób wyra?ny bez zwi?zku z przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym. Je?li chodzi o hipotetyczny charakter sankcji, nie mo?na wymaga? od strony ? w celu uzyskania mo?liwo?ci podniesienia przed s?dem krajowym naruszenia prawa Unii ? ?amania prawa krajowego skutkuj?cego na?o?eniem na ni? 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 być ona, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 65 opinii, zbadana w świetle zasad dotyczących swobodnego świadczenia usług.

54 W odniesieniu do tej sankcji rząd belgijski wskazał w swoich uwagach na pierwsze, 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 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 może zostać uznana za równoważne, nawet jeżeli 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 ze względu na 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 pierwszej sankcji, 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 on ograniczenie swobodnego świadczenia usług.

57 W celu uzasadnienia odmiennego traktowania rząd belgijski zauważył, że zakazy prowadzenia działalności zawodowej lub decyzje o zamknięciu przedsiębiorstwa, które zatrudniają 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 równie trudne do wyegzekwowania za granicą.

58 Należy przypomnieć w tym względzie, że ograniczenie swobodnego świadczenia usług może na zaakceptować jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby stosowanie wskazanego ograniczenia zapewniało ponadto realizację załozonego 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 względ 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., Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 46). Trybunał przypomina również, że nałożenie sankcji, także o charakterze karnym, może na uwzględnienie konieczności 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 wywiłały się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty, wydaje się uzasadniona konieczności zagwarantowania pobrania rocznego podatku od UCI i odpowiednia do zapewnienia osignięcia tego celu.

61 Niemniej nawet jeśli sankcja polegająca na zakazie 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, sankcja ta wykracza poza to, co jest konieczne do osignięcia 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, że 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 szczególnie 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.

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 roczny podatek od przedsięwzięcia zbiorowego inwestowania, taki jak ten w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne przedsięwzięcia zbiorowego inwestowania, które wprowadzają do obrotu w tym państwie członkowskim jednostki uczestnictwa.

2) Dyrektywą Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsięwzięcia 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 roczny podatek od przedsięwzięcia zbiorowego inwestowania, taki jak ten w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne przedsięwzięcia zbiorowego inwestowania, które wprowadzają do obrotu w tym państwie członkowskim jednostki uczestnictwa, pod warunkiem że te 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 roczny podatek od przedsięwzięć zbiorowego inwestowania, taki jak ten w postępowaniu głównym, i nakładającym ów podatek na zagraniczne przedsięwzięcia zbiorowego inwestowania, które wprowadzają do obrotu w tym państwie członkowskim jednostki uczestnictwa.

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, zmieniony 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, wobec zagranicznych przedsięwzięć zbiorowego inwestowania w przypadku naruszenia przez nie obowiązku złożenia rocznej deklaracji koniecznej do pobrania podatku od przedsięwzięć zbiorowego inwestowania lub w przypadku nieuiszczenia tego podatku.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.