

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 3. října 2006¹

1. Projednávanou žalobou podanou na základě čl. 226 druhého pododstavce ES Komise Evropských společenství vytýká Belgickému království, že nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18, 39, 43, 49 a 56 Smlouvy o ES a z článků 28, 31, 36 a 40 Dohody o EHP, jakož i z článku 4 a z čl. 11 odst. 2 směrnice 92/96/EHS ze dne 10. listopadu 1992² – po změně čl. 5 odst. 1 a čl. 53 odst. 2 směrnice 2002/83/ES ze dne 5. listopadu 2002³.

— podřizují odpočitatelnost příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění podmínce stanovené v článku 59 CIR '92, aby tyto příspěvky byly placeny pojišťovně nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;

2. Tvrzená porušení uvedených ustanovení vyplývají z toho, že dotčené vnitrostátní právní předpisy, a sice zákoník o daních z příjmů z roku 1992 (Code des impôts sur les revenus de 1992, dále jen „CIR '92“) a zákoník o daních podobných kolkovnému (Code des taxes assimilées au timbre, dále jen „CTAT“),

— podřizují snížení daně z dlouhodobých úspor přiznané na základě článků 145/1 a 145/3 CIR '92 pro zaměstnanecké příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění odváděné zaměstnavatelem formou srážky z odměn podmínce, aby tyto příspěvky byly placeny pojišťovně nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;

— v článku 364a CIR '92 stanoví, že jsou-li kapitál, odbytné a úspory stanovené v článku 34 CIR '92 vyplaceny nebo poskytnuty osobě povinné k dani, která předtím přemístila své bydliště nebo ústředí svých majetkových zájmů do zahraničí, považuje se výplata nebo

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice Rady 92/96/EHS ze dne 10. listopadu 1992 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přímého životního pojištění a o změně směrnic 79/267/EHS a 90/619/EHS (třetí směrnice o životním pojištění) (Úř. věst. L 360, 9.12.1992, s. 1).

3 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/83/ES ze dne 5. listopadu 2002 o životním pojištění (Úř. věst. L 345, 19.12.2002, s. 1; Zvl. vyd. 06/06, s. 3).

poskytnutí za uskutečnění v den, který předchází tomuto přemístění, a na základě druhého pododstavce téhož článku se jakýkoli převod uvedený v čl. 34 § 2 bodu 3° považuje za poskytnutí, takže každý pojistitel má povinnost v souladu s článkem 270 CIR '92 provést srážku z kapitálu a odbytného vyplaceného nerezidentovi, který byl v kterémkoli okamžiku daňovým rezidentem v Belgii za předpokladu, že tyto prostředky byly vytvořeny zcela nebo zčásti v průběhu období, během kterého byla dotčená osoba belgickým daňovým rezidentem, i když dvoustranné daňové úmluvy uzavřené Belgií přiznávají právo zdanit takové příjmy v druhém smluvním státě;

— na základě článku 224/2a obecného nařízení o daních podobných kolkovnému vyžadují, aby si zahraniční pojistitelé, kteří nemají v Belgii správní ústředí, před zahájením poskytování svých služeb v Belgii nechali schválit odpovědného zástupce s bydlištěm nebo se sídlem v Belgii, který se osobně písemně zaručí vůči státu k placení roční daně z pojistných smluv, úroků a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik umístěných v Belgii.

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

— na základě článku 364b CIR '92 zdaňují převody kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní připojištění, penzijním fondem nebo pojišťovnou, u kterých byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejích právních nástupců, na jiný penzijní fond nebo pojišťovnu usazené mimo Belgii, zatímco takový převod nepředstavuje zdanitelné plnění, pokud jsou kapitál a odbytné převáděny na jiný penzijní fond nebo pojišťovnu usazené v Belgii;

1. Primární právo

3. Článek 18 ES stanoví, že:

„1. Každý občan Unie má právo svobodně se pohybovat a pobývat na území členských

států s výhradou omezení a podmínek stanovených v této smlouvě a v opatřeních přijatých k jejímu provedení.

b) pohybovat se za tím účelem volně na území členských států;

[...]"

c) pobývat v některém z členských států za účelem výkonu zaměstnání v souladu s právními a správními předpisy, jež upravují zaměstnávání vlastních státních příslušníků;

4. Článek 39 ES stanoví, že:

„1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků ve Společenství.

d) zůstat na území členského státu po skončení zaměstnání za podmínek, které budou předmětem prováděcích nařízení vydaných Komisí.

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

[...]"

5. Článek 43 ES stanoví, že:

3. S výhradou omezení odůvodněných veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností a ochranou zdraví zahrnuje právo:

a) ucházet se o skutečně nabízená pracovní místa;

„V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území státu druhého. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu na území druhého státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

2. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

6. Článek 49 ES stanoví, že:

„Podle následujících ustanovení jsou zakázána omezení volného pohybu služeb uvnitř Společenství pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném státě Společenství, než se nachází příjemce služeb.

8. Článek 28 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (dále jen „Dohoda o EHP“) v podstatě přebírá ustanovení článku 39 ES, článek 31 Dohody o EHP ustanovení článku 43 ES, článek 36 Dohody o EHP ustanovení článku 49 ES a článek 40 Dohody o EHP zakotvuje volný pohyb kapitálu v rozsahu, který stanoví.

Rada může na návrh Komise rozhodnutím přijatým kvalifikovanou většinou rozšířit použitelnost této kapitoly též na poskytovatele služeb, kteří jsou státními příslušníky třetích zemí a kteří jsou usazeni ve Společenství.“

2. Sekundární právo

7. Článek 56 ES stanoví, že:

9. Článek 5 směrnice 2002/83/ES týkající se rozsahu povolení nezbytného pro přístup k činnosti životního pojištění ve svém prvním odstavci stanoví, že:

„1. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi

„Povolení je platné pro celé Společenství. Umožňuje zde pojišťovně provozovat činnost

buď v rámci práva usazování, nebo volného pohybu služeb.“

„příspěvky a pojistné zaměstnavatele stanovené v čl. 52 bodu 3° písm. b) jsou odpočitatelnými profesními náklady pouze za následujících podmínek a v následujícím rozsahu:

10. Článek 53 téže směrnice ve svém druhém odstavci stanoví:

1° je třeba, aby byly skutečně zaplacený pojišťovně nebo orgánu sociální péče usazeným v Belgii; [...]“.

„Za podmínek stanovených vnitrostátními právními předpisy povolí každý členský stát agenturám a pobočkám usazeným na jeho území, na které se vztahuje tato hlava, převést celý kmen pojistných smluv nebo jeho část pojišťovně se sídlem v jiném členském státě, pokud příslušné orgány tohoto členského státu potvrdí, že po provedeném převodu bude mít přejímající podnik nezbytnou míru solventnosti.“

12. Článek 145/1 CIR '92, ve znění platném dne 1. ledna 2004, stanovil, že

„v rozsahu a za podmínek stanovených v člancích 145/2 až 145/16 se přiznává snížení daně vypočtené z následujících výdajů, které byly v průběhu zdaňovacího období skutečně zaplacený:

B – *Belgické právo*

1. Přímé daně – CIR '92

1° výdaje z titulu příspěvků a pojistného zaměstnavatele stanovených v čl. 34 § 1 bodu 2° prvním pododstavci písm. a) až c), odvedených zaměstnavatelem formou srážky z odměn zaměstnance nebo podnikem formou srážky z odměn vedoucího podniku, který není vázán pracovní smlouvou;

11. Článek 59 odst. 1 CIR '92 stanoví, že:

2° výdaje z titulu příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění, které osoba

povinná k dani skutečně zaplatila v Belgii za účelem důchodu nebo vytvoření kapitálu splatného během života nebo v případě smrti na základě plnění ze smlouvy na životní pojištění, kterou uzavřela individuálně a pokud tento kapitál neslouží ke splacení nebo k zajištění hypotečního úvěru sjednaného pro účely bydlení stanoveného v čl. 104 bodu 9°.

osobě povinné k dani, která předtím přemístila své bydliště nebo ústředí svých majetkových zájmů do zahraničí, považuje se výplata nebo poskytnutí za uskutečněné v den, který předchází tomuto přemístění.

Pro účely použití prvního pododstavce se jakýkoli převod uvedený v čl. 34 § 2 bodu 3° považuje za poskytnutí.

13. Článek 145/3 CIR '92 ve svém prvním pododstavci stanoví, že:

„zaměstnanecké příspěvky a pojistné stanovené v čl. 145/1 bodu 1° se zohlední pro účely snížení za podmínky, že jsou skutečně zaplacený pojišťovně nebo orgánu sociální péče usazeným v Belgii a že dávky v případě důchodu, jak zákonné, tak i nad rámec zákona, vyjádřené jako roční důchod, nepřekročí 80 % poslední běžné hrubé roční mzdy a zohledňují běžnou dobu pracovní činnosti. Valorizace důchodů je povolena.“

14. Článek 364a CIR '92 zní takto:

„Jsou-li kapitál, odbytné a úspory stanovené v článku 34 vyplaceny nebo poskytnuty

15. Článek 364b CIR '92 stanoví:

„Jsou-li kapitál nebo odbytné vytvořené zaměstnaneckými příspěvky stanovenými v článku 52a nebo v čl. 145/1 bodu 1°, příspěvky zaměstnavatele nebo příspěvky podniku převedeny orgánem sociální péče nebo pojišťovnou, u nichž byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejích právních nástupců, do systému penzijního nebo obdobného pojištění, není tento převod považován za výplatu nebo poskytnutí, i pokud je uskutečněn na žádost oprávněné osoby, aniž by bylo dotčeno právo na výběr daně při pozdější výplatě nebo poskytnutí oprávněné osobě pojišťovnami.

První pododstavec se nepoužije na převod kapitálu nebo odbytného orgánu sociální péče nebo pojišťovně usazeným v zahraničí.“

2. Nepřímé daně – CTAT

ných o náklady, které mají být zaplacený nebo uhrazený v průběhu zdaňovacího roku buď pojištěnými osobami, nebo oprávněnými osobami a jejich zaměstnavateli.“

16. Článek 173 CTAT stanoví:

„Pojistné smlouvy podléhají roční dani, je-li splněna některá ze tří níže uvedených podmínek:

18. Článek 177 CTAT stanoví:

1° pojištitel je profesionální pojišťovnou, která má v Belgii hlavní provozovnu, agenturu, pobočku, zástupce nebo jakékoli správní ústředí;

„Roční daň z pojištných smluv hradí:

2° pojištěná osoba má v Belgii své bydliště nebo se zde obvykle zdržuje;

1° sdružení, pojišťovny, orgány sociální péče a právnické osoby pověřené plněním závazku solidarity v rámci důchodového systému stanoveného v zákoně ze dne 28. dubna 2003 o penzijním připojištění a jeho daňovém režimu a o některých doplňkových zvýhodněních v oblasti sociálního zabezpečení, jakož i všemi ostatními pojistiteli, mají-li v Belgii hlavní provozovnu, agenturu, pobočku, zástupce nebo jakékoli správní ústředí;

3° předmětem smlouvy jsou movité nebo nemovité věci nacházející se v Belgii.“

17. Článek 176/1 první pododstavec CTAT stanoví, že:

„Splatná daň se vypočte z celkové částky pojistného, příspěvků nebo odvodů, zvýše-

2° pojišťovací makléři a všichni ostatní pojišťovací agenti s bydlištěm nebo se sídlem v Belgii u smluv uzavřených jejich prostřednictvím se zahraničními pojistiteli, kteří v Belgii nemají odpovědného zástupce dle článku 178;

3° ve všech ostatních případech pojištěné osoby.“

z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES, z článků 28, 31, 36 a 40 Dohody o EHP a z článku 4 a z čl. 11 odst. 2 směrnice 92/96/EHS.

19. Článek 224/2a obecného nařízení o daních podobných kolkovnému stanoví, že:

„V případech stanovených v čl. 177 bodu 3° [CTAT] hradí za pojištěnou osobu daň a případně úroky a pokuty, zahraniční pojišťovna. Za tímto účelem jsou veškeré zahraniční pojišťovny, které v Belgii nemají pobočku, agenturu ani žádné správní ústředí a které hodlají nabízet uzavírání smluv týkajících se rizik umístěných v Belgii, povinny si před zahájením takové činnosti nechat schválit ministrem financí odpovědného zástupce s bydlištěm nebo se sídlem v Belgii, který se osobně písemně zaručí vůči státu k placení roční daně z pojistných smluv, úroků a pokut, které by mohly být dlužny z výše uvedených smluv.“

II – Postup před zahájením soudního řízení

20. Ve své výzvě dopisem ze dne 6. února 2003 oznámila Komise Belgickému království důvody, proč se domnívá, že tento stát nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají

21. Ve své odpovědi zaslané dne 9. května 2003 belgické orgány uplatnily, že rozpuštění parlamentu za účelem parlamentních voleb (konaných dne 18. května 2003) neumožnilo vládě disponovat dostatečnými pravomocemi k zahájení zákonodárné iniciativy za účelem změny belgických právních předpisů ve smyslu uvedeném ve výzvě dopisem Evropské komise.

22. Belgické orgány nicméně uplatnily, že dotčená vnitrostátní ustanovení byla přijata za účelem boje proti daňovým únikům (článek 364a CIR '92) a že jmenování odpovědného zástupce pro roční daň z pojistných smluv je potvrzeno prohlášením uvedeným v zápisu z jednání Rady, kterým byla schválena třetí směrnice o životním pojištění a je v souladu s interpretačním sdělením Komise o svobodě poskytování služeb a obecném zájmu v pojišťovnictví⁴. Tyto povinnosti jsou uloženy jak zahraničním společenstvem, které v Belgii poskytují své služby na základě volného pohybu služeb, tak zahraničním společenstvem, které mají

4 — Úř. věst. ze dne 16.2.2000, C 43, s. 5.

v Belgii provozovnu. Toto jmenování je nezbytné a přiměřené k tomu, aby byla zajištěna platba roční daně z pojistných smluv (čl. 177 bod 3° CTAT a čl. 224/2b odst. 2 obecného nařízení o daních podobných kolkovnému).

23. Poté, co Komise konstatovala, že odpověď belgických orgánů se týkala pouze dvou z výše uvedených opatření a že belgická vláda při prezentaci návrhu zákona o penzijním připojištění dne 13. ledna 2003 uznala, že její vnitrostátní právní předpisy nejsou v žádném případě v souladu s právem Společenství, doručila Komise dne 19. prosince 2003 Belgickému království odůvodněné stanovisko z důvodu zásahů do volného pohybu pracovníků, svobody usazování, volného pohybu služeb, volného pohybu kapitálu a porušení směrnice v oblasti životního pojištění daňovými předpisy v oblasti daně z příjmů a roční daně z pojistných smluv.

24. Pokud jde o jmenování zástupce za účelem zajištění platby roční daně z pojistných smluv, Komise se domnívá, že tento požadavek představuje zásah do volného pohybu služeb pojištěoven usazených v jiných členských státech. Platbu daně lze totiž zajistit méně omezujícími prostředky, jako jsou žádosti o informace od zahraniční pojišťovny nebo orgánu, žádosti o informace a kontroly u pojištěných osob s bydlištěm v Belgii, jakož i dohody o výměně informací

s jinými členskými státy. Komise mimoto připomíná, že článek 1 směrnice 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 změnil směrnici 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, daně z přidané hodnoty a některých spotřebních daní⁵. Komise zdůrazňuje, že vzájemná pomoc při vymáhání byla rozšířena na daně z pojistného a že členské státy byly povinny uvést své vnitrostátní právní předpisy do souladu s touto směrnicí nejpozději do 30. června 2002. Vzhledem k tomu, že roční daň z pojistných smluv je počítána z celkové částky pojistného, příspěvků nebo odvodů navýšených o náklady, spadá tato daň do působnosti směrnice 2001/44/ES. Komise dodává, že i kdyby Belgické království setrvalo na svých argumentech, směrnice, a o to méně interpretační sdělení, nemohou být vykládány či uplatňovány v rozporu se Smlouvou o ES a Dohodou o EHP.

25. Ve své odpovědi ze dne 24. února 2004 Belgické království potvrdilo svou ochotu vyhovět odůvodněnému stanovisku, přičemž požádalo o „trpělivost a pochopení, pokud

5 — Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27.

jde o lhůtu, která je nezbytná k tomu, aby byly belgické právní předpisy plně v souladu s evropskými právními předpisy“. Poté, co lhůta v odůvodněném stanovisku dne 23. února 2004 uplynula, podala Komise projednávanou žalobu.

26. Dopisem ze dne 5. května 2006 požádal Soudní dvůr belgickou vládu, aby upřesnila, zda Belgické království setrvává na svém vyjádření uvedeném v odpovědi na výzvu dopisem. Z odpovědi belgické vlády došlé Soudnímu dvoru dne 2. června 2006 vyplývá, že Belgické království v zásadě setrvává na svém stanovisku a současně zmiňuje existenci připravovaných změn právních předpisů pokud jde o články 59, 145, 364a a 364b CIR '92, jakož i změn, které již vstoupily v platnost pokud jde o článek 224/2a obecného nařízení o daních podobných kolkovnému.

III – Analýza žalobních důvodů

27. Tvrzená nesplnění povinností se týkají belgických právních předpisů jak v oblasti přímých daní (uvedená ustanovení CIR '92), tak v oblasti nepřímých daní (článek 177 bod 3° CTAT a článek 224/2a obecného nařízení o daních podobných kolkovnému).

28. Pokud jde o přímé daně, Komise v podstatě kritizuje dvě řady ustanovení: jednak ustanovení vyhrazující určitá daňová zvýhodnění, v projednávaném případě odpočitatelnost příspěvků zaměstnavatele (článek 59 CIR '92) a zaměstnaneckých příspěvků (články 145/1 a 145/3 CIR '92) v rámci penzijního systému – zaměstnanecké penzijní připojištění a životní pojištění, pouze pro příspěvky placené pojišťovnám nebo fondům sociální péče usazeným v Belgii; krom toho ustanovení podřizující vyplácení nebo poskytování kapitálu, odbytného nebo úspor osobě povinné k dani, která přestala být daňovým rezidentem (článek 364a CIR '92), jakož i převod kapitálu nebo odbytného vytvořených v rámci zaměstnaneckého penzijního pojištění na pojišťovnu nebo penzijní fond usazené mimo Belgii (článek 364b CIR '92) odlišnému daňovému režimu, než je režim vyhrazený takovým operacím, nedochází-li při nich k překročení hranic.

29. Pokud jde o nepřímé daně, Komise kritizuje povinnost uloženou zahraničním pojistitelům využívajícím volného pohybu služeb, tedy aniž by měli v Belgii jakékoli správní ústředí, nechat si předem schválit daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem v Belgii, osobně odpovědného vůči státu za placení roční daně z pojistných smluv, jakož

i úroků a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik umístěných v Belgii (článek 224/2a obecného nařízení o daních podobných kolkovnému).

A – Omezení volného pohybu služeb a diskriminace zahraničních pojišťoven

1. Podmínky odpočitatelnosti příspěvků zaměstnavatele a zaměstnaneckých příspěvků v rámci zaměstnaneckého penzijního pojištění

a) Hlavní argumenty účastníků řízení

30. S přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora, zvláště k jeho rozsudku ze dne 3. října 2002 ve věci Danner⁶, se zdá, že žalobní důvody Komise formulované proti uvedeným ustanovením v oblasti přímých daní jsou na první pohled způsobilé prokázat tvrzená porušení základních svobod zaručených Smlouvou o ES a Dohodou o EHP a provedených zejména směrnicí 92/96 nebo přinejmenším některé z nich. Belgická vláda ostatně nijak nezpochybňuje existenci tvrzených nesplnění povinností, ale minimalizuje jejich dosah, když odkazuje zejména na úmluvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Belgií. Naopak žalobní důvod týkající se povinnosti jmenovat – a nechat si schválit – daňového zástupce má novou povahu, a z tohoto důvodu si zasluhuje zvláštní pozornost. Bez ohledu na pozdější změnu dotčených právních předpisů⁷ belgická vláda zpochybnila existenci tohoto tvrzeného nesplnění povinnosti.

31. Komise považuje daňové právní předpisy omezující odpočitatelnost příspěvků zaměstnavatele (článek 59 CIR '92) a zaměstnaneckých příspěvků (články 145/1 a 145/3 CIR '92) v rámci zaměstnaneckého penzijního pojištění na příspěvky placené subjektům usazeným v Belgii, s vyloučením příspěvků placených subjektům usazeným mimo Belgii, za neslučitelné s volným pohybem služeb (článek 49 ES, články 36 a 37 Dohody o EHP, článek 4 směrnice 92/96/EHS, nyní článek 5 směrnice 2002/83/ES).

32. Belgická vláda přímo nezpochybňuje rozbor provedený Komisí, ale uvádí, že daňový odpočet příspěvků zaměstnavatele a snížení daně v případě zaměstnaneckých příspěvků placených pojišťovnám usazeným v zahraničí je v některých případech možný,

6 — Věc C-136/00, Recueil, s. I-8147.

7 — V odpovědi na otázku Soudního dvora belgická vláda uvedla, že povinnost jmenování daňového zástupce byla ode dne 1. ledna 2006 omezena finančním zákonem ze dne 27. prosince 2005 na pojišťovny, které nejsou usazeny v Belgii a jejichž hlavní sídlo se nachází mimo území EHP.

zejména na základě určitých dvoustranných dohod uzavřených s členskými státy nebo s třetími státy, nebo dokonce na základě určitých správních oběžníků. Ve své odpovědi Soudnímu dvoru ze dne 30. května 2006 krom toho belgická vláda zmínila existenci předběžného návrhu zákona, kterým se mění články 59, 145, 364a a 364b CIR '92 ve smyslu požadovaném Komisí.

b) Posouzení

33. Je nepochybné, že existuje omezení volného pohybu služeb vyplývající z podmínek odpočitatelnosti v případě příspěvků zaměstnavatele a zaměstnaneckých příspěvků v rámci zaměstnaneckého penzijního pojištění stanovených v člancích 59 a 145 CIR '92.

34. Úvodem je namíste připomenout, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství⁸.

35. Soudní dvůr několikrát usoudil, že „[z] hlediska jednotného trhu a za účelem umožnění uskutečnění jeho cílů brání článek 59 Smlouvy použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším, než je čisté vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě“⁹.

36. V rozsudku Danner Soudní dvůr konkrétně uznal význam, který má „při uzavření smlouvy na důchodové pojištění možnost získat daňové úlevy z tohoto důvodu, přičemž taková pravidla jsou způsobilá odrazovat dotčené osoby od uzavírání smluv na důchodové připojištění s pojišťovnami usazenými v jiném členském státě než v [dotčeném členském státě] a tyto pojišťovny odrazovat od poskytování jejich služeb na [dotčeném] trhu“¹⁰.

37. V rozsahu, v němž články 59, 145/1 a 145/3 CIR '92 vyhrazují odpočitatelnost jednak příspěvků zaměstnavatele, a jednak zaměstnaneckých příspěvků v rámci penzijního připojištění a životního pojištění pouze pro platby pojišťovnám nebo fondům

8 — Rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16; ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 19; ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 19; ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32, a rozsudek Danner uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 28.

9 — Viz zejména rozsudek ze dne 5. října 1994, Komise v. Francie, C-381/93, Recueil, s. I-5145, bod 17, a výše uvedený rozsudek Danner, poznámka pod čarou 6, bod 29.

10 — Výše uvedený rozsudek, poznámka pod čarou 6, bod 30, a rozsudek ze dne 28. dubna 1998, Safir (C-118/96, Recueil, s. I-1897, bod 23).

sociální péče usazeným v Belgii, představují omezení volného pohybu služeb, jelikož mohou odrazovat od uzavírání smluv se subjekty usazenými v jiném členském státě a od nabízení takových smluv v Belgii, nemá-li tam subjekt provozovnu.

38. Žalobní důvod Komise se tedy zdá být v tomto ohledu opodstatněný.

2. Zdanění převodu kapitálu nebo odbytného

a) Hlavní argumenty účastníků řízení

39. Komise považuje pravidlo v článku 364b CIR '92, které stanoví, že převod kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní připojištění je zdanitelný, pokud jde o převod penzijního fondu nebo pojišťovně usazeným v zahraničí, zatímco takový převod nepředstavuje zdanitelné plnění, pokud jsou kapitál a odbytné převáděny na penzijní fond nebo pojišťovnu usazené v Belgii, za diskriminační.

40. Výše uvedená vnitrostátní ustanovení jsou rovněž v rozporu s článkem 5 směrnice 2002/83/ES, který stanoví, že povolení získané v některém členském státě je platné pro celé Společenství a umožňuje zde pojišťovně provozovat činnost buď v rámci práva usazování, nebo volného pohybu služeb, jakož i s čl. 53 odst. 2 téže směrnice, který stanoví, že každý členský stát musí povolit pojišťovnám se sídlem na jeho území převést celý kmen pojistných smluv nebo jeho část přejímajícímu podniku usazenému ve Společenství.

41. V žalobní odpovědi *belgická vláda* nezpochybňuje žalobní důvody formulované Komisí. Ve své odpovědi Soudnímu dvoru ze dne 30. května 2006 odkazuje na svůj dopis ze dne 9. května 2003 a uvádí, že článek 364b CIR '92 je předmětem nového znění ve výše uvedeném předběžném návrhu zákona¹¹ ve smyslu požadovaném Komisí.

b) Posouzení

42. Ze samotného znění článku 364b CIR '92 vyplývá, že převod kapitálu nebo odbytného

¹¹ — Viz bod 32.

vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní připojištění mezi penzijním fondem nebo pojišťovnou je považován za zdanitelné vyplacení nebo poskytnutí pouze tehdy, jsou-li penzijní fond nebo přejímající pojišťovna usazeny v zahraničí. Je tedy nutno konstatovat, že takový převod je předmětem zvláštního daňového zacházení, došlo-li k němu ve prospěch subjektu usazeného v zahraničí.

43. Jedná se tedy o zdanění z důvodu překročení hranic, které je jako takové způsobilé představovat překážku volného pohybu služeb pojišťoven usazených v jiných členských státech. Dotčené pravidlo je mimoto způsobilé odrazovat pojistníka od převodu kapitálu nebo odbytného na zahraniční subjekt. V tomto ohledu se upřesnění poskytnutá belgickou vládou v její odpovědi ze dne 30. května 2006 ohledně praktického dosahu dotčených ustanovení CIR '92 týkají pouze článku 364a CIR '92.

44. Žalobní důvod Komise se tedy zdá být v tomto ohledu rovněž opodstatněný.

3. Povinnost jmenovat daňového zástupce

a) Hlavní argumenty účastníků řízení

45. Obecnou a absolutní povinnost uloženou zahraničním pojišťovnám, jmenovat zástupce s bydlištěm nebo se sídlem v Belgii, který je povinen se osobně zaručit za platbu roční daně z pojistných smluv, je třeba podle *Komise* považovat za nepřiměřené opatření představující zásah do volného pohybu služeb pojišťoven usazených v jiných členských státech. Cíl této povinnosti, který spočívá v zajištění platby daně, může být totiž zajištěn méně omezujícími prostředky.

46. Belgická vláda zpochybnila argumentaci Komise v dopise ze dne 9. května 2003, jehož znění je převzato v žalobní odpovědi. Jmenování daňového zástupce je nadále nezbytné za účelem řádného placení daně a nemá žádný vliv na vydání povolení pojišťovně nebo převod jejího kmene pojistných smluv. Ve svém dopise ze dne 30. května 2006 zmocněnec belgické vlády potvrzuje setrvání na tomto stanovisku, když současně zmiňuje změnu dotčených vnitrostátních právních předpisů finančním zákonem ze dne 27. prosince 2005¹²; podle nových ustanovení, která vstoupila

12 — Články 140 a násl., M.B., 30.12.2005, s. 57315.

v platnost dne 1. ledna 2006, jsou ke jmenování odpovědného daňového zástupce nadále povinny pouze pojišťovny mající své hlavní sídlo mimo území Evropského hospodářského prostoru.

platby uvedené daně a současně boj proti podvodům. Jedná se o cíl obecného zájmu¹⁴.

b) Posouzení

47. Přípustnost požadavku jmenování daňového zástupce pro podniky využívající volného pohybu služeb představuje z hlediska základních svobod Smlouvy o ES novou otázku, jejíž dosah se zdá značný, jelikož takový požadavek není neznámý v jiných právních rádech¹³.

48. Cílem požadavku jmenování daňového zástupce, pokud jde o dotčená ustanovení belgického práva, odpovědného za placení roční daně z pojistných smluv, je zajištění

49. Požadavek jmenování daňového zástupce představuje překážku volného pohybu služeb v rozsahu, v němž ukládá pojišťovnám neusazeným v Belgii dodatečné finanční náklady. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že tento požadavek představuje pro dotčené subjekty zvláště tíživé omezení, protože rozhodnutí o využití volného pohybu služeb může vyplývat právě z neexistence společnosti, která by byla součástí téže skupiny v hostitelském členském státě; přitom právě za takových okolností se může ukázat obtížným nalézt daňového zástupce ochotného nést na základě dotčených právních předpisů osobní odpovědnost. V každém případě je nepochybné, že odměna daňového zástupce může dosahovat nezanedbatelné částky, kterou bude hradit pojišťovna využívající volného pohybu služeb.

50. Dotčená ustanovení vnitrostátního práva mohou být považována za diskriminační v tom smyslu, že požadavek jmenování

13 — Viz například článek 990 I bod III obecného daňového zákoníku (Code Général des Impôts, CGI) ve francouzském právu, pokud jde o daňový odvod ve výši 20 % z částek dlužných osobám oprávněným ze smluv na životní pojištění: „Pojišťovny a podobné subjekty neusazené ve Francii, kterým je povoleno zde působit v rámci volného pohybu služeb, musí jmenovat zástupce s bydlištěm nebo se sídlem ve Francii osobně odpovědného za platbu odvodu stanoveného v bodě I“.

14 — Rozsudek ze dne 24. března 1994 ve věci C-275/92 (Schindler, Recueil, s. I-1039, bod 63). Viz rovněž interpretační sdělení Komise „Svoboda poskytování služeb a obecný zájem v pojišтовnictví“, KOM 2000/C 43/03, Úř. věst. C 43, s. 5 odst. II bod 2 b). Viz konečně, v oblasti volného pohybu kapitálu, čl. 58 odst. 1 písm. b) ES.

daňového zástupce je omezen na pojišťovny neusazené v Belgii¹⁵. Nic to ale nemění na tom, že rozlišení mezi osobou povinnou k dani, která je rezidentem, a osobou povinnou k dani, která není rezidentem, bylo v oblasti přímých daní posouzeno za objektivně odůvodněné¹⁶.

nutnost zachování požadavku jmenování daňového zástupce²⁰.

52. Z veškerých výše uvedených úvah vyplývá, že požadavek jmenování odpovědného daňového zástupce stanovený v článku 224/2a obecného nařízení o daních podobných kolkovnému představuje neodůvodněnou překážku volného pohybu služeb. Je tedy třeba vyhovět návrhu Komise rovněž v tomto ohledu.

51. V každém případě Komise právem uvádí, že vymáhání roční daně z pojistných smluv¹⁷ spadá do působnosti směrnice 77/799/ES o vzájemné pomoci mezi orgány členských států v oblasti přímých daní¹⁸, ve znění směrnice Rady 2003/93/ES ze dne 7. října 2003¹⁹. Vzájemná pomoc mezi orgány členských států, tak jak je upravena uvedenými směrnici, představuje v důsledku toho nástroj boje proti podvodům, vylučující tak

B – Omezení volného pohybu pracovníků a svobody usazování

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

53. Komise uplatňuje, že ustanovení, která odpírají odpočet zaměstnavatelských příspěvků nebo snížení daně pro příspěvky zaměstnanců placené subjektům usazeným v jiných členských státech, jsou rovněž v rozporu s volným pohybem zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných zaru-

15 – Viz v tomto smyslu výše uvedené interpretační sdělení, poznámka pod čarou 14, odst. II bod 2 c): „Je-li dotčené omezení diskriminační povahy, a sice, pokud členský stát ukládá pojišťovně ze Společenství opatření, která neukládá nebo ukládá svým vlastním pojišťovnám výhodnějším způsobem, toto omezení může být odůvodněno pouze důvody uvedenými v článku 46 Smlouvy (veřejný pořádek, veřejná bezpečnost, veřejné zdraví)“.

16 – Viz zejména rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, body 31 a 32), a rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 43).

17 – Na rozdíl od odvodu stanoveného v článku 990 I CGI, uvedeného v poznámce pod čarou 13.

18 – Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

19 – Směrnice Rady 2003/93/ES ze dne 7. října 2003, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 264, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 403).

20 – Je naopak nepopíratelné, že existují harmonizované oblasti, ve kterých právo Společenství členským státům umožňuje požadovat jmenování daňového zástupce například v oblasti spotřebních daní (čl. 10 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) a v oblasti DPH (směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty, Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338).

čeným články 39 ES a 43 ES. Pracovníci, kteří totiž vykonávali profesní činnost v některém členském státě a spadali pod zaměstnanecké penzijní pojištění v tomto státě a kteří přicházejí pracovat do Belgie, nemohou požívat daňová zvýhodnění z příspěvků zaplacených v tomto jiném státě. Avšak příjmy vyplývající z těchto systémů jsou zdanitelné v Belgii, pokud jsou dotčené osoby belgickými daňovými rezidenty v okamžiku jejich příjetí.

54. Ustanovení, které stanoví, že převod kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní pojištění je zdanitelný, pokud jde o převod penzijnímu fondu nebo pojišťovně usazeným v zahraničí, tak představuje překážku volného pohybu pracovníků a svobody usazování. Znevýhodňuje zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné, kteří se hodlají usadit v jiném členském státě a kteří při této příležitosti hodlají převést uvedený kapitál nebo odbytné.

55. Komise rovněž uplatňuje, že článek 364a CIR '92, který vytváří fikci, že k výplatě nebo poskytnutí kapitálu, odbytného a úspor stanovených v článku 34 CIR '92 dochází v den, který předchází přemístění bydliště nebo ústředí majetkových zájmů do zahraničí, představuje neodůvodněný zásah do volného pohybu pracovníků a svobody usazování.

Konečně, články 59, 145/1, 145/3, 364a a 364b CIR '92 ohrožují obecné právo na volný pohyb osob priznané článkem 18 ES.

57. Ve své žalobní odpovědi *belgická vláda* výslovně nezpochybnila argumentaci předloženou Komisí. Pokud jde o článek 364a CIR '92, ve své odpovědi ze dne 30. května 2006 nicméně upřesnila, rovněž s odkazem na relevantní část své odpovědi ze dne 9. května 2003, že článek 364a CIR '92 se použije pouze v případě, že Belgie neuzavřela úmluvu o zamezení dvojího zdanění nebo v případech, kdy taková úmluva přiznává Belgii právo zdanit příjem tak, aby nedošlo k dvojímu zdanění. Kapitál je mimoto zdaněn až v okamžiku, kdy je skutečně vyplacen nebo poskytnut stejným způsobem, jako je tomu u osob povinných k dani, které jsou rezidenty. Belgická vláda konečně uvádí, že článek 364a CIR '92 je předmětem nového znění ve výše uvedeném předběžném návrhu zákona²¹ ve smyslu požadovaném Komisí.

2. Posouzení

58. Pokud jde o omezení v oblasti odpočitatelnosti příspěvků zaměstnavatele nebo

²¹ — Viz bod 32.

zaměstnaneckých příspěvků v rámci zaměstnaneckého penzijního pojištění, je-li pojišťovna usazena mimo Belgie, je nepochybné, že došlo k nesplnění povinností, které vyplývají z článků 39 ES a 43 ES a odpovídajících ustanovení Dohody o EHP. Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá²², že taková omezení brání tomu, aby zaměstnanci nebo osoby samostatně výdělečně činné usazené v zahraničí přicházeli vykonávat své zaměstnání do dotčeného členského státu a současně si zachovali své zaměstnanecké penzijní pojištění ve státě původu.

59. Článek 364a CIR '92, podle kterého se v případě přemístění bydliště nebo ústředí majetkových zájmů má za to, že k výplatě nebo poskytnutí kapitálu, odbytného a úspor dochází v den, který předchází tomuto přemístění, je rovněž překážkou volného pohybu zaměstnanců a svobody usazování osob samostatně výdělečných činných. Jedná se totiž o právní fikci mající umožnit zdanění z důvodu překročení hranic dotčeným zaměstnancem nebo osobou samostatně výdělečně činnou.

60. Upřesnění poskytnutá belgickou vládou v její odpovědi ze dne 30. května 2006 ohledně praktického dosahu tohoto pravidla neumožňují dospět k jinému závěru, jelikož ze sdělených skutečností vyplývá, že použití

článku 364a CIR '92 je příčinou sporů před vnitrostátními soudy. Zdá se, že pouze změna samotného znění článku 364a CIR '92 by s ohledem na zásadu právní jistoty mohla ochránit práva, která pro všechny procesní subjekty vyplývají z práva Společenství, zejména z článků 39 ES a 43 ES.

61. Článek 364b CIR '92 rovněž ohrožuje svobody zaručené články 39 ES a 43 ES – a články 28 a 31 Dohody o EHP – tím, že podřizuje převod kapitálu nebo odbytného, který by mohla osoba povinná k dani chtít uskutečnit, využívá-li uvedených svobod, nepříznivému daňovému zacházení.

62. Pokud jde jak o článek 364a CIR '92, tak článek 364b CIR '92, toto uvažování lze použít *mutatis mutandis* na situace, na které se vztahuje článek 18 ES.

63. Žalobní důvody vycházející z nesplnění povinností, které vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o EHP, se tedy zdají být opodstatněné.

²² — Viz mé stanovisko ze dne 1. června 2006 v projednávané věci C-150/04, Komise v. Dánsko a uvedená judikatura, bod 48.

C – Volný pohyb kapitálu

2. Posouzení

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

64. Podle Komise představují dotčená vnitrostátní ustanovení rovněž překážky volného pohybu kapitálu v rozporu s článkem 56 Smlouvy o ES a článkem 40 Dohody o EHP.

65. Převody při plnění pojistných smluv je totiž třeba považovat za pohyb kapitálu v souladu s přílohou I bodem X směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988²³ a omezení odpočitatelnosti příspěvků zaměstnavatele a snížení daně pro zaměstnanecké příspěvky na příspěvky placené subjektům usazeným v Belgii představuje pro tento volný pohyb kapitálu diskriminační omezení.

66. Stejně tak představují diskriminační omezení volného pohybu kapitálu články 364a a 364b CIR '92.

67. *Belgická vláda* nezpochybnila argumentaci Komise.

68. Komise právem odkazuje na znění směrnice 88/361, přestože tato není přímo *ratione temporis* použitelná na projednávanou věc.

69. Nic to nemění na tom že tvrzený zásah do volného pohybu kapitálu vyplývá pouze nepřímo z výše popsaných omezení jiných základních svobod, protože daňové zacházení s příspěvky na pojištění, s právy oprávněných osob nebo s převodem kapitálu nebo odbytného samo o sobě takovým operacím nebrání. V souladu se stanoviskem Soudního dvora v rozsudku Safir²⁴ opakují názor, který jsem vyjádřil ve svém stanovisku ze dne 1. června 2003 v projednávané věci C-150/04, Komise v. Dánsko²⁵; existence překážky volného pohybu kapitálu může být vyloučena, vyplývá-li tvrzené omezení nepřímo z omezení jiných základních svobod.

70. V této souvislosti tedy není namístě určit, že došlo k nesplnění povinností, které vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o EHP.

23 — ... kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

24 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 17.

25 — Viz zejména body 49 až 53.

IV – Náklady řízení

71. Přezkum žalobních důvodů vede k uložení náhrady nákladů řízení žalovanému v souladu s čl. 69 odst. 2 jednacího řádu vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení. Neexistence

nesplnění povinností, které vyplývají z článku 56 ES, jakož i z článku 40 Dohody o EHP, na tom dle mého názoru nic nemění, jelikož soubor dotčených vnitrostátních právních předpisů je příčinou nesplnění povinností, jehož existenci navrhuji určit, a belgická vláda ostatně nezpochybnila použitelnost článku 56 ES nebo článku 40 Dohody o EHP.

V – Závěry

72. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby:

„1) určil, že Belgické království tím, že:

- podřizuje odpočitatelnost příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění podmínce stanovené v článku 59 CIR '92, aby tyto příspěvky byly placeny pojišťovně nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;

- podřizuje snížení daně z dlouhodobých úspor přiznané na základě článků 145/1 a 145/3 CIR '92 pro zaměstnanecké příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění odváděné zaměstnavatelem formou srážky z odměn podmínce, aby tyto příspěvky byly placeny pojišťovně nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;

- v článku 364a CIR '92 stanoví, že jsou-li kapitál, odbytné a úspory stanovené v článku 34 CIR '92 vyplaceny nebo poskytnuty osobě povinné k dani, která předtím přemístila své bydliště nebo ústředí svých majetkových zájmů do zahraničí, považuje se výplata nebo poskytnutí za uskutečněné v den, který předchází tomuto přemístění, a na základě druhého pododstavce téhož článku se jakýkoli převod uvedený v čl. 34 § 2 bodu 3° považuje za poskytnutí, takže každý pojistitel má povinnost v souladu s článkem 270 CIR '92 provést srážku z kapitálu a odbytného vyplaceného nerezidentovi, který byl v kterémkoli okamžiku daňovým rezidentem v Belgii za předpokladu, že tyto prostředky byly vytvořeny zcela nebo zčásti v průběhu období, během kterého byla dotčená osoba belgickým daňovým rezidentem, i když dvoustranné daňové úmluvy uzavřené Belgií přiznávají právo zdanit takové příjmy v druhém smluvním státě;

- na základě článku 364b CIR '92 zdaňuje převody kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní připojištění, penzijním fondem nebo pojišťovnou, u kterých byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejích právních nástupců, na jiný penzijní fond nebo pojišťovnu usazené mimo Belgii, zatímco takový převod nepředstavuje zdanitelné plnění, pokud jsou kapitál a odbytné převáděny na jiný penzijní fond nebo pojišťovnu usazené v Belgii;

- na základě článku 224/2a obecného nařízení o daních podobných kolkovnému vyžaduje, aby si zahraniční pojistitelé, kteří nemají v Belgii

žádné správní ústředí, před zahájením poskytování svých služeb v Belgii nechali schválit odpovědného zástupce s bydlištěm nebo se sídlem v Belgii, který se osobně písemně zaručí vůči státu k placení roční daně z pojistných smluv, úroků a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik umístěných v Belgii,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES a z článků 28, 31 a 36 Dohody o EHP, jakož i z článku 4 a z čl. 11 odst. 2 směrnice 92/96/EHS ze dne 10. listopadu 1992 – po změně čl. 5 odst. 1 a čl. 53 odst. 2 směrnice 2002/83/ES ze dne 5. listopadu 2002;

- 2) uložil Belgickému království náhradu nákladů řízení.“