Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 21. ledna 2016 [1]

Věc C-48/15

État belge
proti
NN (L) International, dříve ING International SA, právní nástupce ING Dynamic SA

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená cour d'appel de Bruxelles (Belgie)]

„Řízení o předběžné otázce — Volný pohyb služeb — Volný pohyb kapitálu — Každoroční daň ukládaná subjektům kolektivního investování (SKI) — Kritérium pro určení daňové příslušnosti — Čisté částky upsané prostředníky-rezidenty — Srovnatelnost zahraničních a belgických SKI — Zvláštní sankce pro zahraniční SKI“

I – Úvod

1. Od roku 1993 se v Belgii každoročně vybírá od subjektů kolektivního investování (SKI) daň v závislosti na čisté hodnotě jejich aktiv (dále jen „každoroční daň“). Po jejím zavedení platily každoroční daň pouze belgické SKI. V roce 2003 však belgické orgány změnily kritérium pro zdanění. Povinnost ke každoroční dani zavedly nejen v případě belgických SKI, ale rovněž zahraničních SKI, které uvádí své podílové jednotky na trh v Belgii. Oba typy SKI odvádí každoroční daň z celkové hodnoty čistých částek „investovaných“ v Belgii k 31. prosinci předchozího roku. Belgické orgány v roce 2003 zavedly současně se změnou kritéria pro zdanění novou zvláštní sankci pro zahraniční SKI, které neuhradí částku splatnou z titulu každoroční daně.

2. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v řízení, v němž proti sobě stojí NN (L) International, SKI řídící se lucemburským právem, a État belge (Belgický stát). Řízení se týká toho, že belgický správce daně odmítl vrátit částku každoroční daně, kterou NN (L) International zaplatil za rok 2005. Předkládající soud se Soudního dvora táže, zda unijní právo brání tomu, aby se povinnost platit každoroční daň vztahovala na zahraniční SKI a aby byla zahraničnímu SKI, který tuto daňovou povinnost nesplní, ukládána zvláštní sankce. Položené otázky se konkrétně týkají výkladu směrnice 69/335/EHS [2], směrnice 85/611/EHS [3], jakož i volného pohybu služeb a kapitálu. Tyto otázky poskytují Soudnímu dvoru opět příležitost k tomu, aby se zabýval pnutím mezi fiskální svrchovaností členských států a jejich povinností respektovat základní svobody zaručené Smlouvami.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11). Tato směrnice byla zrušena směrnicí Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 46, s. 11). Pro účely této věci však zůstává z hlediska časové působnosti směrnice 69/335 použitelná.

3 — Směrnice Rady ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP), Úř. věst. L 375, s. 3; Zvl. vyd. 06/01, s. 139). Tato směrnice byla několikrát změněna a poté nahrazena směrnicí 2009/65/ES Evropského parlamentu a Rady ze dne 13. července 2009 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) (Úř. věst. L 302, s. 32), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/91/EU ze dne 23. července 2014 (Úř. věst. L 257, s. 186). Pro účely projednávané věci je to opět směrnice 85/611, která byla použitelná v rozhodné době.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

1. Směrnice Rady 69/335

3. Směrnice 69/335 si klade za cíl odstranit překážky kladené volnému pohybu kapitálu prostřednictvím harmonizace nepřímých daní z kapitálových vkladů. Podle článku 1 této směrnice ukládají členské státy harmonizovanou daň z kapitálu na kapitálové vklady do kapitálových společností. Článek 4 směrnice 69/335 obsahuje dva výčty; jeden uvádí operace, které jsou předmětem daně z kapitálu, a druhý operace, které jejím předmětem mohou být.

4. Podle posledního bodu odůvodnění směrnice 69/335 se rovněž ruší jiné nepřímé daně mající stejné vlastnosti jako daň z kapitálových vkladů nebo kolkovné z cenných papírů. Výčet těchto daní je obsažen v článku 10 směrnice, podle něhož vedle daně z kapitálu neukládají členské státy žádné jiné daně nebo poplatky: „a) z operací uvedených v článku 4; b) z vkladů, půjček a služeb, které jsou součástí operací uvedených v článku 4, a c) z registrace nebo jakékoli jiné formality požadované od společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku na základě její právní formy“.

5. Článek 11 směrnice 69/335 brání členským státům ukládat daň v jakékoli formě na: „a) vytvoření, vydání, přijetí akcií na burzu nebo uvedení do oběhu akcií, podílů na společnosti jiných obdobných cenných papírů anebo osvědčení nahrazujících tyto cenné papíry, jakož i obchodování s nimi, bez ohledu na osobu emitenta, b) půjčky, včetně úroků, uskutečněné formou vydání dluhopisů nebo jiných obchodovatelných cenných papírů, bez ohledu na osobu emitenta, a na formality s tím spojené, jakož i na vytvoření, vydání, přijetí na burzu nebo do oběhu těchto dluhopisů nebo obchodovatelných cenných papírů anebo obchodování s nimi“.

2. Směrnice Rady 85/611

6. Směrnice 85/611 si slovy druhého bodu jejího odůvodnění klade za cíl koordinovat vnitrostátní právní předpisy upravující subjekty kolektivního investování se záměrem sbližovat podmínky hospodářské soutěže takových subjektů na unijní úrovni a současně zajistit účinnější a jednotnější ochranu pro podílníky. Jak uvádí čtvrtý bod odůvodnění, tato směrnice zakotvuje společná obecná pravidla pro povolování subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP), které se nacházejí v členských státech, dohled nad nimi, jejich strukturu a činnost a pro informace, které musí zveřejňovat.

7. Podle článku 44 odst. 1 směrnice 85/611 musí „SKIPCP, které uvádějí své podílové jednotky na trh v jiném členském státě, […] dodržovat právní a správní předpisy platné v uvedeném státě, které nespadají do oblasti působnosti této směrnice“. Podle čl. 44 odst. 3 této směrnice pak musí členské státy uplatňovat ustanovení čl. 44 odst. 1 nediskriminačním způsobem.

B – *Belgická právní úprava*

8. Každoroční daňová povinnost pro SKI byla zavedena do zákona o dědické dani (Code des droits de succession) zákonem ze dne 22. července 1993 o daních a financích [4]. Programovým zákonem ze dne 22. prosince 2003 [5], který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2004, došlo ke změně každoroční daně rozšířením její působnosti. Na základě této změny mají povinnost odvést každoroční daň podle čl. 161 odst. 3 zákona o dědické dani ve znění použitelném na skutkový stav ve věci v původním řízení zahraniční SKI, které v Belgii uvádějí na trh své podílové jednotky.

9. Stran základu daně stanoví článek 161a zákona o dědické dani toto: „1) Investiční subjekty ve smyslu čl. 161 odst. 1 a 2 [tj. belgické SKI] platí daň z celkové hodnoty čistých částek investovaných v Belgii k 31. prosinci předcházejícího roku. [..] 2) Investiční subjekty ve smyslu čl. 161 odst. 3 [tj. zahraniční SKI] platí daň od okamžiku jejich registrace u Bankovní finanční a pojišťovací komise z celkové hodnoty čistých částek investovaných v Belgii k 31. prosinci předcházejícího roku […]“.

10. Podle předkládacího usnesení činila sazba každoroční daně v roce 2006 0,07 % ze základu daně.

11. Článek 162 zákona o dědické dani rozšiřuje působnost sankcí upravených v díle I tohoto zákona na daň podle článku 161. Článek 162 odst. 2 tohoto zákona ve znění použitelném v rozhodné době konkrétně stanoví zvláštní sankci pro zahraniční SKI: soud jim může zakázat, aby v budoucnu uváděly své podílové jednotky na trh v Belgii.

III – **Skutkový stav, řízení a položené otázky**

12. NN (L) International (odpůrce) je investiční společností s proměnným kapitálem [6]. Její zapsané sídlo se nachází v Lucembursku. Podle předkládacího usnesení cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu) odpůrce podal řádné přiznání ke každoroční dani z hodnoty čistých částek investovaných v Belgii v roce 2005. Odpůrce rovněž zaplatil daň ve stanovené lhůtě.

13. V prvostupňovém řízení odpůrce napadl zákonnost každoroční daně a domáhal se vrácení této daně ve výši 185 739,34 eura. Odpůrce tvrdil, že každoroční daň je v rozporu se směrnicemi 69/335 a 85/611, jakož i s ustanoveními Smlouvy, která se týkají volného pohybu služeb a kapitálu. Odpůrce uváděl jako podpůrný důvod to, že každoroční daň není v souladu s článkem 22 Smlouvy podepsané Belgií a Lucemburským velkovévodstvím dne 17. září 1970 za účelem zamezení dvojímu zdanění a úpravy některých dalších otázek v oblasti daní z příjmů a kapitálového majetku (dále jen „Úmluva o dvojím zdanění“). Soud prvního stupně vyhověl podpůrně uplatněnému návrhu. Konstatoval, že každoroční daň je v rozporu s článkem 22 Úmluvy o dvojím zdanění, a označil ji za daň z majetku. Rozhodl tedy, že NN (L) International neměl povinnost ke každoroční dani. Žalobní návrh vycházející z porušení směrnice 69/335 však soud prvního stupně shledal neopodstatněným. O ostatních žalobních návrzích vycházejících z porušení Smlouvy a směrnice 85/611 nerozhodl.

14. Belgický správce daně se proti prvostupňovému rozhodnutí odvolal. Tvrdil, že Úmluva o dvojím zdanění se na předmětnou daň nevztahuje a že článek 160 a násl. zákona o dědické dani je s výše uvedenými ustanoveními unijního práva v souladu. NN (L) International se domáhal potvrzení prvostupňového rozhodnutí a podpůrně podal vedlejší odvolání směřující proti zamítavému rozhodnutí soudu prvního stupně o žalobním návrhu vycházejícím z porušení směrnice 69/335, kterým tento soud současně odmítl rozhodnout o návrhových žádáních vycházejících z porušení ustanovení unijního práva.

4 — Loi portant des dispositions fiscales et financières (*Moniteur belge* ze dne 26. července 1993, s. 17350).

5 — Loi-programme (*Moniteur belge* ze dne 31. prosince 2003, s. 62160).

6 — Obecně označovaná jako SICAV (société d'investissement à capital variable).

15. Za těchto podmínek se cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být směrnice 69/335 […] o nepřímých daních z kapitálových vkladů, a konkrétně její článek 2 ve spojení s články 4, 10 a 11 vykládán v tom smyslu, že brání takovým ustanovením vnitrostátního práva, jako jsou články 161 a 162 belgického zákona o dědické dani, ve znění programového zákona ze dne 22. prosince 2003 o dani ukládané subjektům kolektivního investování, je-li uvedená daň vybírána každoročně od subjektů kolektivního investování usazených ve formě kapitálové společnosti v jiném členském státě, které uvádějí své podílové jednotky na trh v Belgii, z celkové výše jejich podílů upsaných v Belgii snížené o hodnotu takových podílů, které byly zpětně odkoupeny či proplaceny, takže aktiva nashromážděná v Belgii takovými subjekty kolektivního investování podléhají uvedené dani, dokud je mají uvedené subjekty k dispozici?

2) Musí být články 49 až 55 a články 56 až [60] Smlouvy o ES, případně ve spojení s článkem 10 a čl. 293 druhou odrážkou Smlouvy o ES, vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát jednostranně změnil kritérium, na jehož základě je ukládána taková daň, jakou stanoví článek 161 a násl. belgického zákoníku o dědické dani, a nahradil tak osobní kritérium pro zdanění vycházející z domicilu daňového poplatníka, které je zakotveno v mezinárodním daňovém právu, kritériem údajného skutečného spojení, které v mezinárodním daňovém právu není zakotveno, a to s ohledem na skutečnost, že členský stát zavedl za účelem potvrzení své daňové svrchovanosti takovou zvláštní sankci, jako je sankce stanovená v čl. 162 odst. 3 belgického zákona o dědické dani, pouze pro zahraniční subjekty?

3) Musí být články 49 a 56 Smlouvy o ES, případně ve spojení s článkem 10 a čl. 293 druhou odrážkou Smlouvy o ES, vykládány v tom smyslu, že brání takové dani, jako je výše uvedená daň, která nebere v úvahu daň, kterou musí subjekty kolektivního investování usazené v jiném členském státě platit již v členském státě původu, takže představuje další finanční zátěž, která jim může bránit v tom, aby uváděly své podílové jednotky na trh v Belgii?

4) Musí být směrnice Rady 85/611 […] o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů, případně ve spojení s článkem 10 a čl. 293 druhou odrážkou Smlouvy o ES, vykládána v tom smyslu, že brání takové dani, jako je výše popsaná daň, která ohrožuje hlavní cíl směrnice, jímž je usnadnit subjektům kolektivního investování uvádění podílových jednotek na trh v Evropské unii?

5) Musí být články 49 a 56 Smlouvy o ES vykládány v tom smyslu, že brání administrativní zátěži způsobené výběrem takové daně, jako je daň popsaná výše, od subjektů kolektivního investování, které uvádějí své podílové jednotky na trh v Belgii?

6) Musí být články 49 a 56 Smlouvy o ES vykládány v tom smyslu, že brání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je čl. 162 odst. 2 belgického zákona o dědické dani, které ukládá subjektům kolektivního investování usazeným v jiném členském státě, jež uvádí své podílové jednotky na trh v Belgii, zvláštní sankci ve formě soudního zákazu investovat v budoucnu jejich podílové jednotky Belgii, pokud nepodají k 31. březnu každého roku daňové přiznání nebo nezaplatí výše popsanou daň?“

16. Písemná vyjádření předložil NN (L) International, belgická vláda a Evropská komise. Účastníci řízení, kteří předložili svá písemná vyjádření, přednesli své ústní argumenty na jednání dne 28. října 2015.

IV – **Posouzení**

A – *Přípustnost položených otázek*

17. Belgická vláda ve svém písemném vyjádření namítá nepřípustnost čtvrté, páté a šesté otázky položené Soudnímu dvoru. Co se týče čtvrté otázky, uvedená vláda zastává názor, že v předkládacím usnesení nejsou uvedeny žádné specifické důvody pro to, aby byla každoroční daň považována za neslučitelnou se směrnicí 85/611. Pokud jde o pátou otázku, belgická vláda tvrdí, že předkládající soud neuvedl ustanovení vnitrostátního práva, která vyvolávají administrativní zátěž, a neposkytl žádné informace o diskriminaci zahraničních SKI, která z nich údajně vyplývá. Posledně uvedený argument uvedla ve svém vyjádření i Komise, ačkoli přípustnost této otázky formálně nezpochybnila. Belgická vláda má navíc za to, že pátá otázka je irelevantní pro účely vyřešení sporu v původním řízení. Belgická vláda konečně namítá i nepřípustnost šesté otázky z důvodu, že čl. 162 odst. 2 zákona o dědické dani se na věc projednávanou před vnitrostátním soudem nevztahuje. Pro účely původního řízení je podle ní irelevantní. Uplatnění sankce vůči NN (L) International v budoucnosti je podle ní navíc čistě hypotetické.

18. Podle ustálené judikatury[7] platí pro otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem domněnka relevance. Soudní dvůr může odmítnout rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny.

19. Uplatníme-li tato kritéria na projednávanou věc, námitka nepřípustnosti týkající se čtvrté a šesté otázky by měla být podle mého názoru zamítnuta. Avšak sdílím názor belgické vlády, že pátá otázka by měla být odmítnuta jako nepřípustná.

20. Je pravda, že čtvrtá otázka v podání předkládajícího soudu neuvádí konkrétní ustanovení směrnice 85/611, jehož výklad je požadován. Odkazuje pouze na směrnici jako takovou a na její cíle. Podle ustálené judikatury však platí[8], že pokud jsou otázky formulovány nepřesně, Soudní dvůr ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem a z dokumentů týkajících se původního řízení vytěží ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit. To, že uvedená otázka pouze obecně odkazuje na směrnici 85/611, nebrání v projednávané věci Soudnímu dvoru v tom, aby poskytl vnitrostátnímu soudu takový výklad unijního práva, který mu umožní rozsoudit věc, jež mu byla předložena.

21. Pokud jde o šestou otázku, nelze tvrdit, že je pro účely původního řízení irelevantní. NN (L) International v původním řízení napadá legalitu článku 160 a násl. zákona o dědické dani, tj. články obsahující úpravu každoroční daně v belgickém právu. Předkládající soud tedy rozhoduje v řízení o zákonnosti každoroční daně a zvláštních sankcí ukládaných SKI nerezidentům podle čl. 162 odst. 2 zákona o dědické dani. Tuto otázku proto nelze považovat za hypotetickou či irelevantní pro účely rozsouzení věci v původním řízení.

7 — Viz nedávný rozsudek Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, bod 20 a citovaná judikatura).

8 — Rozsudky Haug-Adrion (251/83, EU:C:1984:397, bod 9), Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, bod 21), Teckal (C-107/98, EU:C:1999:562, bod 34) a ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660, bod 81).

22. To, že sankce zavedené ve vnitrostátní právní úpravě nebyly za konkrétních okolností určité věci uloženy, v minulosti nebránilo Soudnímu dvoru v tom, aby podal odpověď na předběžnou otázku [9]. Před Soudním dvorem již v minulosti často vyvstaly otázky, které se týkaly případné nejisté události či situace a které považoval za přípustné, pokud byly relevantní pro účely původního řízení [10]. Přeneseně řečeno, je-li jádro sporu skutečné, předkládající soud by měl mít právo klást Soudnímu dvoru otázky týkající se jeho možných hran. To platí tím spíše, pokud tyto hrany řežou.

23. Z těchto důvodů by měly být námitky belgické vlády týkající se nepřípustnosti čtvrté a šesté otázky zamítnuty.

24. V páté otázce jde o jinou situaci. Podle ustálené judikatury [11] a článku 94 jednacího řádu Soudního dvora vyžaduje potřeba dospět k výkladu unijního práva, který bude pro vnitrostátní soud užitečný, aby uvedený soud vymezil skutkový a právní rámec, ze kterého vychází otázky, které pokládá, nebo alespoň vysvětlil skutkové okolnosti, na nichž jsou tyto otázky založeny. Informace poskytnuté v předkládacím rozhodnutí nemají pouze umožnit Soudnímu dvoru, aby podal užitečné odpovědi, ale mají rovněž poskytnout vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným možnost předložit jejich vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie [12].

25. V projednávané věci neobsahuje předkládací usnesení nic, z čeho by mohl Soudní dvůr přesně určit, co má být onou „administrativní zátěží“ zmiňovanou vnitrostátním soudem v páté otázce. Stejně neurčitá jsou i vyjádření účastníků řízení: belgická vláda chápe pojem „administrativní zátěž“ jako povinnost předložit příslušným orgánům daňové přiznání. Komise tento názor sdílí. NN (L) International, který se k této otázce v písemném vyjádření nijak nevyslovuje, uvedl na jednání ve stručnosti, že „administrativní zátěží“ rozumí interní náklady na získání příslušné informace o totožnosti a místě bydliště či sídle držitelů podílových jednotek.

26. Soudní dvůr tak nemá k dispozici faktický ani právní kontext, aby mohl „administrativní zátěž“ posoudit. Účastníci řízení se touto otázkou dostatečně nezabývali. Z těchto důvodů jsem přesvědčen, že pátá otázka by měla být prohlášena za nepřípustnou.

B – *Posouzení položených otázek*

27. Na úvod je třeba zdůraznit, že cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu) položil Soudnímu dvoru daných šest otázek před rozhodnutím o kvalifikaci daně pro účely uplatnění Úmluvy o dvojím zdanění. Soudní dvůr tedy není žádán o výklad, který by se týkal kvalifikace každoroční daně. Analýza této daně provedená v tomto stanovisku za účelem zjištění její slučitelnosti s příslušnými ustanovení unijního práva nepředjímá to, jak bude její povaha vymezena pro účely aplikace Úmluvy o dvojím zdanění. To je úkolem vnitrostátního soudu.

28. Položené otázky budou meritorně posouzeny v následujícím pořadí: nejprve bude posouzena slučitelnost každoroční daně s unijním sekundárním právem (první a čtvrtá otázka). Za druhé bude analyzována každoroční daň a její slučitelnost s primárním právem, tj. základními svobodami založenými Smlouvou (druhá a třetí otázka). Za třetí posoudím zvláštní sankce ukládané výlučně zahraničním SKI a jejich slučitelnost s unijním primárním právem (šestá otázka).

9 — Viz rozsudek P a S (C-579/13, EU:C:2015:369). Ve stanovisku k téže věci generální advokát Szpunar konstatoval, že z předkládacího usnesení a vyjádření účastníků řízení bylo zjevné, že žalobkyním nebyla uložena pokuta (C-579/13, EU:C:2015:39, bod 99).

10 — Obdobně viz mj. rozsudky X a Y (C-200/98, EU:C:1999:566, body 21 a 22), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, bod 65) a Gauweiler a další (C-62/14, EU:C:2015:400, body 28 a 29).

11 — Viz mj. rozsudek Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, bod 28 a citovaná judikatura).

12 — Viz mj. usnesení Mlamali, (C-257/13, EU:C:2013:763, bod 24 a citovaná judikatura).

1. První otázka: směrnice 69/335

29. Podstatou první otázky cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu) je, zda musí být články 2, 4, 10 a 11 směrnice 69/335 vykládány v tom smyslu, že brání takové dani ukládané zahraničním SKI, jako je belgická každoroční daň. Všichni účastníci řízení, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, se shodují na tom, že odpověď na první otázku by měla být záporná, neboť směrnice 69/335 se na každoroční daň nevztahuje.

30. S tím se ztotožňuji.

31. Směrnice 69/335 si klade za cíl zrušit jiné nepřímé daně, než je daň z kapitálu, které mají stejné vlastnosti jako tato daň, tedy daně z operací, na něž se vztahuje tato směrnice [13].

32. V projednávané věci jsou základem každoroční daně čisté částky investované v Belgii k 31. prosinci předchozího roku. Z legislativní historie, na kterou poukazuje belgická vláda ve svém písemném vyjádření, je zjevné, že pojem „investované čisté částky" by měl být chápán jako veškerá aktiva SKI, od nichž jsou odečteny zpětné nákupy. Pojem „částky investované ‚v Belgii' " znamená převody (upisování, prodeje) uskutečněné v Belgii za pomoci finanční instituce-prostředníka [14]. Belgická vláda rovněž podotýká, že čistou hodnotu aktiv SKI ovlivňují takové faktory jako výše upsaného kapitálu, náhrady a pasiva či změny v hodnotě podkladových aktiv, příjmů a výdajů.

33. Je tedy zjevné, že taková daň se nepojí s žádnou z operací podléhajících dani z kapitálu podle článku 4 směrnice 69/335. Jak již Soudní dvůr konstatoval, všechny tyto operace obnášejí převod kapitálu či majetku na kapitálovou společnost v členském státě zdanění nebo vedou ke skutečnému navýšení kapitálu či majetku takové společnosti [15]. Pro každoroční daň též neplatí zákaz stanovený v článku 10 této směrnice, jelikož neodpovídá žádné ze zdanitelných operací vyjmenovaných v článku 4, na něž odkazuje článek 10 písm. a) a b) uvedené směrnice. Každoroční daň není spojena ani s registrací či jinou formální povinností, která má být splněna před zahájením podnikání ve smyslu článku 10 písm. c) této směrnice. Každoroční daň se konečně netýká ani jedné z operací upravených v článku 11 směrnice.

34. Každoroční daň tedy zjevně nespadá do věcné působnosti směrnice 69/335. Směrnice 69/335 se tedy na věc v původním řízení nepoužije. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku záporně: Směrnice Rady 69/335 nebrání tomu, aby byla SKI usazeným v jiném členském státě ukládána taková daň, jako je každoroční daň ukládaná SKI dotčená ve věci v původním řízení.

2. Čtvrtá otázka: směrnice 85/611

35. Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice 85/611 vykládána v tom smyslu, že brání takové dani, jako je každoroční daň, neboť je v rozporu s hlavním cílem směrnice spočívajícím v usnadnění uvádění podílových jednotek subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) na trh v Evropské unii.

36. NN (L) International k této otázce uvádí, že každoroční daň brání tomu, aby bylo dosaženo cílů směrnice 85/611. Belgická vláda naopak tvrdí, že směrnice 85/611 do pravomocí členských států v oblasti daní nezasahuje. Komise v podobném duchu tvrdí, že směrnice 85/611 neobsahuje úpravu zdanění, takže se v projednávané věci neuplatní.

37. Sdílím názor Komise a belgické vlády.

13 — Rozsudek Optiver a další (C-22/03, EU:C:2005:143, bod 27).

14 — Chambre des représentants de Belgique, Projet de loi-programme, 2003-2004, 51-0473/001, s. 157.

15 — Rozsudek Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507, bod 20).

38. Směrnice 85/611 koordinuje vnitrostátní právní úpravy SKIPCP. Má usnadnit volný pohyb podílových jednotek subjektů kolektivního investování v Unii. Míra koordinace předvídaná ve směrnici je však omezená. Směrnice zakotvuje pouze základní obecná pravidla pro povolování SKIPCP, které se nacházejí v členských státech, dohled nad nimi, jejich strukturu a činnost a pro informace, které musí zveřejňovat [16]. Směrnice 85/611 byla přijata na základě čl. 57 odst. 2 Smlouvy o EHS (nyní po změně článek 53 SFEU). Posledně uvedené ustanovení ke zdanění SKIPCP členskými státy nic neuvádí.

39. Článek 44 směrnice 85/611 přitom stanoví, že SKIPCP, které uvádějí své podílové jednotky na trh v jiném členském státě, musí dodržovat právní a správní předpisy platné v uvedeném státě, které nespadají do oblasti působnosti této směrnice. Podle čl. 44 odst. 3 této směrnice musí členské státy uplatňovat taková ustanovení nediskriminačním způsobem.

40. Článek 44 uvedené směrnice je odrazem dalekosáhlého a obecného zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti či místa založení. Nelze jej však chápat v tom smyslu, že rozšiřuje věcnou působnost směrnice 85/611.

41. Zaprvé článek 44 by měl být vykládán v kontextu směrnice 85/611 jako celku: koordinace zavedená uvedenou směrnicí sice vychází ze zásady kontroly vykonávané státem původu a ze zásady vzájemného uznávání [17], avšak čl. 44 odst. 1 uznává a zachovává pravomoci hostitelských členských států v oblastech, které směrnice neupravuje. Na tomto podkladě lze článek 44 chápat nejlépe v tom smyslu, že potvrzuje pravomoci členských států ve všech oblastech, které nejsou v této směrnici výslovně upraveny, a to včetně daní.

42. Zadruhé a především bez ohledu na to, jak je vykládána působnost čl. 44 odst. 1, lze zákaz diskriminace stanovený v čl. 44 odst. 3 směrnice 85/611, na který NN (L) International poukazuje, chápat jako zopakování zásady zákazu diskriminace stanoveného již ve Smlouvách. Posouzení, zda jde v případě každoroční daně a zvláštní sankce ukládané SKI-nerezidentům o diskriminaci, by proto mělo proběhnout spíše v intencích ustanovení Smlouvy, která se týkají základních svobod.

43. Směrnice 85/611 tedy v projednávané věci nehraje roli. Obecná a z podstaty věci i značně abstraktní povinnost loajální spolupráce zakotvená v článku 10 ES (obsahově nahrazen ustanovením čl. 4 odst. 3 SEU) na tomto závěru nic nemění [18]. To platí i pro článek 293 ES (zrušen Lisabonskou smlouvou). Soudní dvůr konstatoval, že posledně uvedené ustanovení neobsahuje právní úpravu, která by byla jako taková přímo použitelná, ale pouze vymezuje několik otázek, o kterých mezi sebou členské státy mohou v případě potřeby zahájit jednání. Soudní dvůr podobně několikrát konstatoval, že i když patří zrušení dvojího zdanění k cílům Smlouvy, toto ustanovení nemůže samo o sobě zakládat jednotlivcům práva, kterých by se mohli domáhat před vnitrostátními soudy [19].

44. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na čtvrtou otázku tak, že směrnice Rady 85/611 by měla být vykládána v tom smyslu, že nebrání takové dani, jako je každoroční daň ukládaná SKI dotčená ve věci v původním řízení.

16 — Viz body 2, 3 a 4 odůvodnění směrnice 85/611.

17 — Viz stanovisko generálního advokáta Jääskinena ve věci Gruslin (C-88/13, EU:C:2014:79, bod 4).

18 — V tomto smyslu viz rozsudky Deutsche Grammophon Gesellschaft (78/70, EU:C:1971:59, bod 5), Riseria Geddo (2/73, EU:C:1973:89, bod 4) a usnesení Levy a Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, body 26 a 28). Viz též rozsudek 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 30 a násl.).

19 — Viz mj. rozsudek Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, bod 16) a usnesení Levy a Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, bod 27).

3. Druhá a třetí otázka: slučitelnost každoroční daně se základními svobodami

45. Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které považuji za vhodné posoudit společně, je, zda použitelná ustanovení Smlouvy o volném pohybu služeb a kapitálu ve spojení s články 10 ES a 293 ES brání tomu, aby byla zahraničním SKI ukládána každoroční daň. Předkládající soud má pochybnosti zejména z toho důvodu, že belgické orgány nahradily kritérium pro zdanění, které dříve vycházelo z místa rezidence daňového poplatníka, kritériem „skutečné vazby“. Belgické orgány dále zavedly zvláštní sankci pouze pro zahraniční subjekty.

a) Použitelná svoboda

46. Vnitrostátní soud ve svých otázkách odkazuje na články 49 ES až 55 ES a články 56 ES až 60 ES (nyní články 56 až 62, články 63 až 66 a článek 75 SFEU), aniž konkretizuje, jak se tato jednotlivá ustanovení použijí ve věci v původním řízení. Jak však zdůrazňuje Komise, je zjevné, že příslušnými ustanoveními, která byla použitelná v rozhodné době, jsou články 49 ES, 56 ES a 58 ES (nyní články 56, 63 a 65 SFEU).

47. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro účely určení toho, která základní svoboda zaručená Smlouvou se vztahuje na dotčené vnitrostátní právní předpisy, je třeba zohlednit jejich účel [20].

48. Vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení zavádí každoroční daň pro SKI závisející na čisté hodnotě jejich aktiv vynásobené počtem podílových jednotek upsaných v členském státě zdanění. Každoroční daň by tedy mohla potenciálně bránit volnému pohybu kapitálu i volnému pohybu služeb. Je však třeba podotknout, že Soudní dvůr posuzuje sporné opatření pouze s ohledem na jednu z těchto dvou základních svobod, ukáže-li se, že jedna z nich je zcela podružná ve vztahu k druhé [21]. Jelikož „pohyb kapitálu“ nebyl ve Smlouvě o ES definován, Soudní dvůr při posuzování této otázky rozhodl, že Příloha I ke směrnici 88/361 [22] obsahuje demonstrativní výčet operací, které lze považovat za pohyb kapitálu [23]. Pro účely projednávané věci je nutné podotknout, že koupě podílů zahraničních subjektů obchodovaných či neobchodovatelných na burze cenných papírů rezidenty je uvedena coby pohyb kapitálu v části A oddílu IV této přílohy, která výslovně hovoří o „[o]peracích s podílovými jednotkami subjektů kolektivního investování.“ [24]

49. V projednávané věci je zjevné, že každoroční daň je vázána na koupi podílových jednotek subjektů kolektivního investování rezidenty ve smyslu nomenklatury uvedené v Příloze I ke směrnici 88/361. Lze tedy mít za to, jak tvrdí NN (L) International ve svém písemném vyjádření, že v případě každoroční daně jde primárně o volný pohyb kapitálu [25].

20 — Viz např. rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, (EU:C:2012:707, bod 90) a Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 31).

21 — Viz např. rozsudky Dijkman and Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, bod 33) a Fidium Finanz (C-452/04, EU:C:2006:631, bod 34).

22 — Směrnice Rady ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (zrušen Amsterodamskou smlouvou) (Úř. věst. 1988 L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

23 — Rozsudek Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 23 a citovaná judikatura).

24 — Rozsudky VBV – Vorsorgekasse (C-39/11, EU:C:2012:327, bod 21) a Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 24).

25 — Viz *mutatis mutandi* rozsudek Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 25).

50. Jsem tedy toho názoru, že za okolností v projednávané věci by pro účely posouzení slučitelnosti každoroční daně se Smlouvami měla převážit analýza volného pohybu kapitálu nad analýzou volného pohybu služeb [26].

b) K otázce, zda uvedená daň omezuje volný pohyb kapitálu

51. NN (L) International tvrdí, že kritérium pro určení daňové příslušnosti použité v dotčených belgických právních předpisech ignoruje mezinárodně uznávaná kritéria pro zdanění. Tvrdí dále, že každoroční daň omezuje volný pohyb kapitálu. Je tomu tak podle něj z toho důvodu, že finančně zatěžuje SKI, což může mít dopad na zisky držitelů podílových jednotek. Podle názoru odpůrce tak může každoroční daň odradit zahraniční SKI od toho, aby uváděly své podílové jednotky na trh v Belgii či je v tomto omezit, a to zejména s ohledem na to, že SKI založené v Lucembursku již v tomto členském státě platí daň z upsání. Komise však trvá na tom, že povinnost odvádět každoroční daň nevede sama o sobě k diskriminaci, neboť tatáž daňová povinnost platí i pro belgické SKI [27]. Belgická vláda tvrdí, že je třeba uznat zásadu svrchovanosti členských států v oblasti daní a připomíná, že dvojí zdanění je důsledkem souběžného výkonu fiskální svrchovanosti. Právě každoroční daň ukládaná zahraničním SKI má dále zajistit, že dojde k „vyrovnání podmínek“ pro jednotlivé investiční produkty na belgickém trhu.

52. Nejprve je třeba zdůraznit, že zdanění SKI není v Evropské unii harmonizováno. Daně ukládané členskými státy v této oblasti se totiž do značné míry liší [28]. S ohledem na tuto skutečnost musí být východiskem i vodítkem pro analýzu to, že zdaňování SKI spadá do pravomoci členských států, a že tedy budou mezi jednotlivými členskými státy logicky panovat rozdíly.

53. Jak však Soudní dvůr konstatoval [29], tato pravomoc členských států má své meze: vnitrostátní daňová úprava nemůže omezovat základní svobody. K opatřením zakázaným podle čl. 56 odst. 1 ES (nyní čl. 63 odst. 1 SFEU), tj. omezením pohybu kapitálu, patří taková opatření, která mohou odradit nerezidenty od investování v některém členském státě nebo mohou odradit rezidenty v tomto členském státě od investování v jiných státech [30].

54. Při aplikaci těchto zásad v oblasti daní Soudní dvůr mnohdy konstatoval omezení zakázané v čl. 56 odst. 1 ES v případech, kdy vnitrostátní opatření vedla k rozdílnému zacházení s rezidenty a nerezidenty [31]. Soudní dvůr naopak neuznal, že by k takovému omezení došlo [32] v případech, kdy daňová úprava nerozlišovala mezi zdaňovanými subjekty považovanými za nacházející se ve srovnatelné situaci, přičemž s sebou nenesla žádné znevýhodnění [33].

26 — Lze dodat, že analýza optikou volného pohybu služeb by nevedla k odlišnému závěru vzhledem k jednotné metodě pro posuzování těchto základních svobod. V tomto smyslu viz rozsudek Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, bod 37). Co se týče současného posouzení vnitrostátních opatření podle článků 21 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU, 56 SFEU a 63 SFEU, viz rozsudek Libert a další (C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, bod 37 a násl.). Pokud jde o svobodu usazování a volný pohyb kapitálu, viz také rozsudky Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 56), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 93) a Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 60).

27 — Komise si vyhrazuje postoj k sazbě daně pro některé SKI podle článku 161b odst. 5, v souvislosti s čímž oznámila, že hodlá iniciovat řízení pro nesplnění povinnosti (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). Toto ustanovení však ponechává vnitrostátní soud bez povšimnutí, takže není v projednávaném případě dotčeno.

28 — Viz např. Adema, R., UCITS and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of UCITS, Kluwer Law International 2009.

29 — Viz např. rozsudek Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 42 a citovaná judikatura).

30 — Rozsudek van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 25 a citovaná judikatura).

31 — Co se týče nejnovější judikatury, viz např. rozsudky Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, body 20 a 21), Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, body 55 a 56), DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, body 40 a 43) a van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, body 36 a 37).

32 — Viz např. rozsudky X (C-686/13, EU:C:2015:375, bod 32 a násl.), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, body 39 a 40) a Kerckhaert and Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 17 a násl.).

33 — Viz např. rozsudek Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2005:94, bod 37).

55. Za okolností v projednávané věci je zjevné, že vnitrostátní právní úprava je, jak tvrdí Komise, uplatňována bez rozdílu na SKI, které jsou rezidenty i nerezidenty. Výběr každoroční daně navíc nevede k tomu, že by zahraniční SKI nesly v konečném důsledku v Belgii větší daňovou zátěž než belgické SKI.

56. NN (L) International však namítá, že uplatnění každoroční daně na zahraniční SKI vede k zakázané diskriminaci, neboť SKI rezidentům a nerezidentům, jejichž situace není srovnatelná, se dostává stejného zacházení.

57. S tím nesouhlasím. Je zajisté pravda, že v obecné rovině lze již od dob Aristotelových spatřovat nespravedlnost nejenom v tom, že se stejnými případy je zacházeno odlišně, ale i v tom, kdy je s objektivně odlišnými případy zacházeno stejně [34]. Problém tkví v tom, že v konkrétní rovině a v tomto konkrétním případě mě nepřesvědčily argumenty NN (L) International, podle nichž je situace zahraničních a belgických SKI nesrovnatelná, pokud jde o odvádění každoroční daně.

58. Je pravda, že podle ustálené judikatury v oblasti přímých daní, jako je daň z příjmu a daň z majetku, kdy mohou mít vliv objektivní rozdíly mezi poplatníky, byli rezidenti i nerezidenti v členském státě zdanění často považováni za subjekty nacházející se ve srovnatelné situaci z hlediska uplatnění určitých daňových výhod či daňového režimu [35]. Tento závěr však nelze rozšiřovat natolik, aby univerzálně opravňoval rozdílné zacházení s hospodářskými subjekty rezidenty a nerezidenty, a tlačil tak členské státy k vytváření zvláštního daňového režimu pro nerezidenty. K tomu, aby bylo možné zjistit, zda je situace poplatníků rezidentů a nerezidentů srovnatelná, je třeba posoudit jejich objektivní situaci s ohledem na postavení, které jim přiznává dotčený daňový mechanismus. Belgická právní úprava zdaňuje čistou hodnotu aktiv SKI uvedených na trh na belgickém území v předchozím kalendářním roce stejným druhem daně. Pro tuzemské i zahraniční subjekty provozující tutéž hospodářskou činnost tedy platí tytéž podmínky.

59. Podstata tvrzení NN (L) International, podle něhož je situace zahraničních a belgických SKI nesrovnatelná, tkví v tom, že SKI, které jsou rezidenty v Lucembursku, již v tomto členském státě platí daň z upsání. Soudní dvůr však konzistentně rozhoduje tak, že nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňové pravomoci různými členskými státy, neomezují svobodu pohybu za předpokladu, že takový výkon není diskriminační [36]. Členské státy tak nemají povinnost přizpůsobit svůj vlastní daňový systém daňovým systémům jiných členských států za účelem vyloučení dvojího zdanění [37].

60. Pro účely zdaňování hospodářské činnosti na belgickém území jsou tuzemské a zahraniční SKI zcela srovnatelné. Jediný rozdíl vzniká v oblasti, která byla výslovně ponechána stranou: souběžný výkon daňové pravomoci členských států. Podle mého názoru proto sporný daňový režim není s to omezovat volný pohyb kapitálu.

61. Konečně s poukazem na argumenty uvedené již v bodě 43 tohoto stanoviska nemůže k jinému závěru vést ani článek 10 ES (obsahově nahrazen čl. 4 odst. 3 SEU) a článek 293 ES (zrušen Lisabonskou smlouvou).

34 — *Aristotle's Nicomachean Ethics. A New Translation*, přeložili Bartlett, R. C., a Collins, S. D. (University of Chicago Press, 2011), Kniha pátá 3, 1131a 20.

35 — Jak generální advokát Wathelet nedávno zdůraznil ve svém stanovisku ve věci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, bod 33), případy, v nichž objektivní nesrovnatelnost situace rezidentů a nerezidentů vedla Soudní dvůr k závěru, že došlo k rozdílnému zacházení, které není diskriminační, jsou ojedinělé. Viz například rozsudky Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 31), D. (C-376/03, EU:C:2005:424, bod 31 a násl.) a Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, bod 41 a násl.). To však neplatí pro jiné daňové systémy, které nezohledňují objektivní rozdíly mezi osobami povinnými k dani. V tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793, body 57 a 58) a Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, body 56 a 57).

36 — V tomto smyslu viz např. rozsudky Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 38) a Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 27).

37 — Viz např. rozsudky Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31), X (C-302/12, EU:C:2013:756, bod 29) a Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 33 a násl.).

62. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na druhou a třetí otázku tak, že čl. 56 odst. 1 ES nebrání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která ukládá SKI rezidentům i nerezidentům povinnost zaplatit každoroční daň na základě čistých částek upsaných na jeho území.

4. Zvláštní sankce platící pouze pro zahraniční SKI

63. Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 49 ES, 56 ES a 58 ES vykládány v tom smyslu, že brání čl. 162 odst. 2 belgického zákona o dědické dani. Toto ustanovení ukládá zvláštní sankci SKI usazeným v jiném členském státě, které uvádí své podílové jednotky na trh v Belgii: nepodají-li daňové přiznání ve stanovené lhůtě nebo nezaplatí-li každoroční daň, soud jim může zakázat uvádět „v budoucnu“ jejich podílové jednotky na trh v Belgii.

64. NN (L) International a Komise tvrdí, že sankce stanovená v čl. 162 odst. 2 belgického zákona o dědické dani zakládá diskriminaci na základě místa usazení, jelikož podobná sankce neplatí pro belgické SKI. Komise na jednání uvedla, že hodlá v této věci zahájit řízení pro nesplnění povinnosti. Belgická vláda naopak tvrdí, že pro tuzemské SKI platí obdobná sankce. Článek 133b zákona o dědické dani zakotvuje mj. možnost zrušit provozovny společnosti, pokud byl statutární orgán, člen či zaměstnanec tohoto podniku odsouzen za porušení ustanovení zákona o dědické dani. Belgická vláda na jednání potvrdila, že sankce stanovené v čl. 133b mohou být uloženy i zahraničním SKI. Podle belgické vlády je však velmi obtížné vymáhat tyto či jiné druhy sankcí, jako jsou peněžní sankce, od zahraničních SKI. Z tohoto důvodu bylo považováno za nezbytné upravit zvláštní sankci pro zahraniční SKI. Vláda též tvrdí, že rozdílné zacházení s belgickými a zahraničními SKI je povoleno podle článku 58 ES a je odůvodněné potřebou zajistit účinnost daňového dohledu a vybírání daní.

65. Zvláštní sankce stanovená v čl. 162 odst. 2 zákona o dědické dani dává soudům pravomoc zakázat SKI usazeným v jiných členských státech, aby provozovaly činnost v Belgii, ačkoli mohou tutéž činnost legálně vykonávat v členském státě původu. Zvláštní sankce uložená v Belgii pouze zahraničním SKI by měla být z tohoto důvodu posuzována z hlediska volného pohybu služeb zakotveného v článku 49 ES [38].

66. Je třeba zdůraznit, že sankce stanovená v čl. 162 odst. 2 zákona o dědické dani, tj. sankce použitelná na zahraniční SKI, a sankce stanovené v článku 133b tohoto zákona, tj. obecně použitelné sankce, se liší co do povahy a rozsahu. Zaprvé sankce podle článku 133b zákona o dědické dani lze uložit pouze v případě odsouzení určitých osob za úmyslné porušení zákona. Naopak sankce podle čl. 162 odst. 2 nastupuje i v případě, kdy úmysl chybí; podle všeho postačuje nedbalost. Zadruhé, pokud jde o časovou působnost sankcí, článek 133b stanoví, že sankce v něm upravené mohou být uloženy pouze po vydání pravomocného rozsudku soudu na dobu od tří měsíců do pěti let. To však neplatí pro sankce ukládané podle čl. 162 odst. 2, které jsou časově neomezené. Zahraničním SKI by tedy mohlo být zakázáno uvádět své podílové jednotky na trh v Belgii bez časového limitu.

67. Je tedy zjevné, že tyto dva sankční režimy se značně liší jak co do typu chování, které postihují, tak co do přísnosti a délky zákazu, který ukládají. Sankce upravená v čl. 162 odst. 2 belgického zákona o dědické dani proto vede k rozdílnému zacházení již na základě místa usazení. Jde tedy o přímou diskriminaci, která je v rozporu s článkem 49 ES.

68. K jinému závěru nelze dospět, ani když ustanovení belgické právní úpravy posoudíme z hlediska volného pohybu kapitálu, a to konkrétně z hlediska výjimek stanovených v článku 58 ES, na který poukazuje belgická vláda.

38 — Viz např. rozsudek Liga Portuguesa de Futebol Profissional (C-42/07, EU:C:2009:519, body 48, 51 a 52).

69. Podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES není článkem 56 dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, jejichž situace se liší, pokud jde o jejich místo bydliště. Nicméně podle čl. 58 odst. 3 ES nesmějí vnitrostátní opatření, o kterých toto ustanovení hovoří, představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu. Je pravda, že taková opatření mohou být odůvodněna naléhavým důvodem veřejného zájmu. Nesmí však překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů uvedených členským státem [39].

70. Podle mého názoru může potenciálně časově neomezená sankce z povahy věci jen stěží vyhovět podmínkám proporcionality, a zejména pokud jde o požadavek nezbytnosti.

71. Z těchto důvodů navrhuji odpovědět, že článek 49 ES brání takové sankci, jako je sankce stanovená v čl. 162 odst. 2 belgického zákona o dědické dani spočívající v soudním zákazu uvádět v budoucnu podílové jednotky na trh na území členského státu, který platí pouze pro zahraniční SKI.

V – **Závěry**

72. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky předložené cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu) takto:

„Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů nebrání tomu, aby byla od SKI usazených v jiném členském státě vybírána taková daň, jako je každoroční daň ukládaná SKI dotčená ve věci původním řízení.

Směrnice Rady 85/611 ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů by měla být vykládána v tom smyslu, že nebrání takové dani, jako je každoroční daň ukládaná SKI dotčená ve věci v původním řízení.

Článek 56 odst. 1 ES nebrání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která ukládá SKI rezidentům i nerezidentům povinnost zaplatit každoroční daň na základě čistých částek upsaných na jeho území.

Článek 49 ES brání takové sankci, jako je sankce stanovená v čl. 162 odst. 2 belgického zákona o dědické dani, spočívající v soudním zákazu uvádět v budoucnu podílové jednotky na trh na území členského státu, který platí pouze pro zahraniční SKI.“

39 — Viz rozsudek Komise v. Belgie (C-478/98, EU:C:2000:497, bod 41).