

V?c C-522/04

Komise Evropských spole?enství

v.

Belgické království

„Nespln?ní povinnosti státem – Volný pohyb osob – Volný pohyb pracovník? – Volný pohyb služeb – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – ?lánky 28, 31, 36 a 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru – Sm?rnice 2002/83/ES – Da?ové právní p?edpisy stanovící mén? p?íznivé zacházení s p?ísp?vký v rámci zam?stnaneckého penzijního p?ipojišt?ní zaplacenými pojišt?ovným usazeným v zahrani?í – Zdan?ní kapitálu a odbytného vyplácených oprávn?ným osobám, které p?emístily své bydlišt? do zahrani?í, v Belgii – Da?ová smlouva o zamezení dvojího zdan?ní – Odpov?dný zástupce“

Stanovisko generální advokátky C. Stix-Hackl p?ednesené dne 3. ?íjna 2006

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 5. ?ervence 2007

Shrnutí rozsudku

1. *?lenské státy – Povinnosti – Nespln?ní povinnosti – Ponechání v platnosti vnitrostátního ustanovení neslu?itelného s právem Spole?enství*

2. *Volný pohyb osob – Pracovníci – Svoboda usazování – Volný pohyb služeb – Ob?anství Evropské unie – Omezení – Da?ové právní p?edpisy*

(?lánky 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES; Dohoda o EHP, ?lánky. 28, 31 a 36; sm?rnice Evropského parlamentu a Rady 2002/83, ?l. 5 odst. 1; sm?rnice Rady 92/96, ?lánek 4)

1. I když orgány ?lenského státu v praxi neuplat?ují vnitrostátní ustanovení, které je v rozporu s právem Spole?enství, právní jistota nicmén? vyžaduje, aby toto ustanovení bylo zm?n?no.

(viz bod 70)

2. ?lenský stát tím, že

– váže odpo?itatelnost p?ísp?vk? zam?stnavatele dlužných v rámci penzijního p?ipojišt?ní a životního pojišt?ní na podmínku, že tyto p?ísp?vky musí být placeny pojišt?ovný nebo fondu sociální pé?e usazeným v tomto ?lenském stát?;

– váže da?ovou úlevu z dlouhodobého spo?ení pro zam?stnanecké p?ísp?vky na penzijní p?ipojišt?ní a životní pojišt?ní nebo na dopl?kový d?chod odvád?né zam?stnavatelem formou srážky z odm?n pracovníka nebo podnikem formou srážky z odm?n vedoucího podniku, který není vázán pracovní smlouvou, na podmínku, že tyto p?ísp?vky musí být placeny pojišt?ovný nebo fondu sociální pé?e usazeným v tomto ?lenském stát?;

– stanoví že, jsou-li kapitál, odbytné a úspory vyplaceny nebo poskytnuty osob? povinné k dani, která p?edtím p?emístila své bydlišt? nebo úst?edí svých majetkových zájm? do zahrani?í, považuje se výplata nebo poskytnutí za uskute?n?né v den, který p?edchází tomuto p?emíst?ní, a

tím, že se považuje jakýkoli převod za poskytnutí, takže každý pojistitel má povinnost provést srážku z kapitálu a odbytného vyplaceného nerezidentovi, který byl kdykoliv daňovým rezidentem tohoto členského státu za předpokladu, že tyto prostředky byly vytvořeny zcela nebo zčásti v průběhu období, během kterého byla dotyčná osoba daňovým rezidentem tohoto členského státu, i když dvoustranné daňové smlouvy uzavřené tímto členským státem přiznávají právo zdanit takové příjmy v druhém smluvním státě;

– zda uje převody kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní připojištění, penzijním fondem nebo pojišťovací institucí, u kterých byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejích právních nástupců, na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené mimo tento členský stát, zatímco takový převod nepředstavuje zdanitelné plnění, pokud jsou kapitál nebo odbytné převáděny na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené v tomto členském státě;

– vyžaduje, aby si zahraniční pojistitelé, kteří nemají v tomto členském státě správní ústředí, před nabízením svých služeb v uvedeném členském státě nechali schválit odpovědného zástupce, který tam má bydliště nebo sídlo, který se osobně písemně zaručí tomuto státu k placení roční daně z pojistných smluv, úroků a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik nacházejících v uvedeném státě,

neplní povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES a článků 28, 31 a 36 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP), jakož i článku 4 směrnice 92/96 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přímého životního pojištění a o změnách směrnic 79/267 a 90/619 (těto směrnice o životním pojištění), po přepracování znění čl. 5 odst. 1 směrnice 2002/83 o životním pojištění.

Jelikož ustanovení Smlouvy a Dohody o EHP týkající se volného pohybu pracovníků, svobody usazování a volného pohybu osob brání uvedené právní úpravě, není nezbytné tuto právní úpravu zkoumat zvlášť ve světle článku 56 ES, týkajícího se volného pohybu kapitálu.

(viz body 79–80 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

5. července 2007(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb osob – Volný pohyb pracovníků – Volný pohyb služeb – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – články 28, 31, 36 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru – Směrnice 2002/83/ES – Daňové právní předpisy stanovící méně příznivé zacházení s příspěvkem v rámci zaměstnaneckého penzijního připojištění zaplacenými pojišťovnám usazeným v zahraničí – Zdanění kapitálu a odbytného vyplacených oprávněným osobám, které přemístily své bydliště do zahraničí, v Belgii – Daňová smlouva o zamezení dvojího zdanění – Odpovědný zástupce“

Ve věci C-522/04,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 23. prosince 2004,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucembursku,

žalobkyně,

proti

Belgickému království, zastoupenému E. Dominkovits a M. Wimmerem, jako zmocněnci,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, P. Kriš (zpravodaj), J. Klučka, R. Silva de Lapuerta a L. Bay Larsen, soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. října 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Belgické království tím, že:

- váže daňový odpovět příspěvků zaměstnavatele na penzijní a životní pojištění na podmínku stanovenou v článku 59 Code des impôts sur les revenus 1992 [zákoník o daních z příjmů z roku 1992], koordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. března 1992, s. 17120), ve znění zákona ze dne 28. dubna 2003 o doplňkových dýchodech a jejich daňovém režimu a režimu některých doplňkových zvýhodnění v oblasti sociálního zabezpečení (*Moniteur belge* ze dne 15. května 2003, s. 26407, a - tisková oprava - *Moniteur belge* ze dne 26. května 2003, s. 28892, dále jen „CIR 1992“), že tyto příspěvky musí být placeny pojišoven nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;
- váže daňovou úlevu z dlouhodobého spoření přiznanou na základě článků 145/1 a 145/3 CIR 1992 pro zaměstnanecké příspěvky na penzijní a životní pojištění odváděné zaměstnavatelem formou srážky z odměn na podmínku, že tyto příspěvky musí být placeny pojišoven nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;
- v článku 364a CIR 1992 stanoví, že jsou-li kapitál, odbytné a úspory uvedené v článku 34 téhož zákoníku 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 tím, že na základě druhého

pododstavce uvedeného článku 364a považuje jakýkoli převod uvedený v čl. 34 odst. 2 bodu 3^o téhož zákoníku za poskytnutí, takže každý pojistitel má povinnost v souladu s článkem 270 uvedeného zákoníku provést srážku z kapitálu a odbytného vyplaceného nerezidentovi, který byl kdykoliv belgickým daňovým rezidentem za předpokladu, že tyto prostředky byly vytvořeny zcela nebo zčásti v průběhu období, během kterého byla dotyčná osoba belgickým daňovým rezidentem, i když dvoustranné daňové smlouvy uzavřené Belgickým královstvím přiznávají právo zdanit takové příjmy druhému smluvnímu státu;

– na základě článku 364b CIR 1992 zdaňuje převody kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní pojištění, penzijním fondem nebo pojišťovací institucí, u kterých byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejich právních nástupců, na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené mimo Belgie, zatímco takový převod nepředstavuje zdanitelné plnění, pokud jsou kapitál nebo odbytné převáděny na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené v Belgie;

– na základě článku 224/2a Règlement général sur les taxes assimilées au timbre (obecné nařízení o daních podobných kolkovnému), vydaného královskou vyhláškou ze dne 3. března 1927 (*Moniteur belge* ze dne 6. března 1927, s. 921), ve znění královské vyhlášky ze dne 30. července 1994 (*Moniteur belge* ze dne 1. září 1994, s. 22260, dále jen „obecné nařízení“), vyžaduje, aby si zahraniční pojistitelé, kteří nemají v Belgie správní ústředí, před zahájením poskytování svých služeb v Belgie nechali schválit odpovědného zástupce s bydlištěm nebo sídlem v Belgie, který se osobně písemně zaručí belgickému státu k placení roční daní z pojistných smluv, úroků a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik nacházejících se v Belgie;

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES, články 28, 31, 36 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. vst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“) a článku 4 a čl. 11 odst. 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 (těti směrnice o životním pojištění) (Úř. vst. L 360, s. 1) „– po přepracování znění z čl. 5 odst. 1 a čl. 53 odst. 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/83/ES“ ze dne 5. listopadu 2002 o životním pojištění (Úř. vst. L 345, s. 1; Zvl. vyd. 06/06, s. 3).

Právní rámec

Dohoda o EHP

2 Články 28, 31, 36 a 40 Dohody o EHP odpovídají článkům 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES.

Právní úprava Společenství

3 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného (Úř. vst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2003/93/ES ze dne 7. října 2003 (Úř. vst. L 264, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 403, dále jen „směrnice 77/799“) stanoví:

„Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a majetku, a veškeré údaje týkající se vyměření následujících nepřímých daní:

– dan? z pojištného ve smyslu ?látku 3 šesté odrážky sm?rnice Rady 76/308/EHS [ze dne 15. b?ezna 1976 o vzájemné pomoci p?i vymáhání pohledávek týkajících se ur?itých p?ísp?vk?, cel, daní a ostatních opat?ení (Ú?. v?st. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44), ve zn?ní sm?rnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. ?ervna 2001 (Ú?. v?st. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27, dále jen „sm?rnice 76/308“)],

[...]

4 Podle ?látku 2 sm?rnice 76/308:

„Tato sm?rnice se vztahuje na všechny pohledávky týkající se:

[...]

h) daní z pojištného;

[...]

5 ?lánek 3 sm?rnice 76/308 stanoví:

„Ve smyslu této sm?rnice se:

[...]

– dan?mi z pojištného rozum?jí:

[...]

b) v Belgii: i) Taxe annuelle sur les contrats d'assurance [ro?ní da? z pojištných smluv]

[...]

6 ?lánek 4 a násl. sm?rnice 76/308 stanoví pravidla, která musí obsahovat právní a správní p?edpisy ?lenských stát? s cílem zajistit v každém ?lenském stát? vymáhání pohledávek uvedených v ?látku 2 této sm?rnice, které vzniknou v jiném ?lenském stát?.

7 ?lánek 5 odst. 1 sm?rnice 2002/83 stanoví:

„Povolení je platné pro celé Spole?enství. Umož?uje zde pojiš?ovn? provozovat ?innost bu? v rámci svobody usazování, nebo volného pohybu služeb.“

8 ?lánek 50 sm?rnice 2002/83 nazvaný „Zdan?ní pojištného“ stanoví:

„1. Aniž je dot?ena další harmonizace, podléhá každá pojištná smlouva výhradn? nep?ímým daním a daním obdobným poplatk?m z pojištného v ?lenském stát? závazku [...]

[...]

3. Až do budoucí harmonizace uplat?uje každý ?lenský stát na pojiš?ovny kryjící závazky nacházející se na jeho vlastním území své vnitrostátní p?edpisy pro opat?ení, která mají zajistit výb?r nep?ímých daní a parafiskálních poplatk? splatných podle odstavce 1.“

9 ?lánek 53 odst. 2 sm?rnice 2002/83 stanoví:

„Za podmínek stanovených vnitrostátními právními p?edpisy povolí každý ?lenský stát agenturám

a pobožkám usazeným na jeho území, na které se vztahuje tato hlava, p?evést celý kmen pojistných smluv nebo jeho ?ást pojiš?ovn? se sídlem v jiném ?lenském stát?, pokud p?íslušné orgány tohoto ?lenského státu potvrdí, že po provedeném p?evodu bude mít p?ejímající podnik nezbytnou míru solventnosti.“

10 Podle bodu k) interpreta?ního sd?lení Komise 2000/K 43/03 nazvaného „Volný pohyb služeb a obecný zájem v odv?tví pojiš?ovnictví“ (Ú?. v?st. 2000, C 43, s. 5, dále jen „interpreta?ní sd?lení“), nazvaného „Zp?soby výb?ru nep?ímých daní z pojistného ze smluv uzav?ených v rámci volného pohybu služeb stanovené hostitelským ?lenským státem: jmenování da?ového zástupce pojistitele“, t?etího pododstavce v?novaného použití zásad týkajících se pojmu obecného zájmu v pojiš?ovnictví, hlavy II nazvané „Obecný zájem v t?etí sm?rnici o pojiš?ní – Použitelnost pravidel obecného zájmu“, mohou ?lenské státy vyžadovat jmenování da?ového zástupce pojistitele, který vykonává ?innost v rámci volného pohybu služeb za ú?elem zajiš?ní dodržování právních p?edpis? hostitelského ?lenského státu a výb?ru t?chto daní za p?edpokladu, že zp?soby konkrétního použití tohoto opat?ení tímto ?lenským státem spl?ují kritéria stanovená Soudním dvorem Evropských spole?enství, zejména požadavky nezbytnosti a proporcionality.

Vnitrostátní právní úprava

11 ?lánek 34 CIR 1992 zní následovn?:

„§1. D?chody, penze a dávky je nahrazující zahrnují, bez ohledu na poskytovatele, p?íjemce, ozna?ení a zp?soby stanovení jejich výše a p?iznání:

[...]

2° kapitál, odbytné ze smluv na životní pojiš?ní, d?chody, dopl?kové d?chody a penze, vytvo?ené zcela nebo z?ásti prost?ednictvím

a) zam?stnaneckých p?ísp?vk? na penzijní p?ipojiš?ní a životní pojiš?ní za ú?elem vytvo?ení penze nebo kapitálu pro p?ípad dožití nebo v p?ípad? smrti, nebo prost?ednictvím p?ísp?vk? zam?stnavatele [...];

b) p?ísp?vk? a pojistného za ú?elem vytvo?ení dopl?kového d?chodu vedeného v zákon? ze dne 28. dubna 2003 o dopl?kových d?chodech a jejich da?ovém režimu a režimu n?kterých dopl?kových zvýhodn?ní v oblasti sociálního zabezpe?ení, v?etn? dopl?kového starobního d?chodu poskytnutého v rámci pln?ní závazku solidarity [p?ijátého na odv?tvové úrovni smíšeným výborem nebo podvýborem nebo na úrovni podniku zam?stnavatelem ve prosp?ch zam?stnanc? nebo jejich právních nástupc?] a d?chod? vytvo?ených p?ísp?vky nebo pojistným uvedenými v ?l. 38 odst. 1 prvním pododstavci bodech 18° a 19°;

c) p?ísp?vk? a pojistného za ú?elem vytvo?ení dopl?kového d?chodu uvedeného v zákon? zmín?ném pod písmenem b), jsou-li tyto p?ísp?vky placeny v rámci pokračování pln?ní d?chodového závazku zam?stnancem uvedeného v ?lánku 33 téhož zákona;

[...]

Dopl?kovým d?chodem uvedeným v zákon? ze dne 28. dubna 2003 o dopl?kových d?chodech a jejich da?ovém režimu a režimu n?kterých dopl?kových zvýhodn?ní v oblasti sociálního zabezpe?ení je t?eba rozum?t starobní d?chod nebo poz?stalostní d?chod v p?ípad? smrti pojiš?n?ce p?ed nebo po odchodu do d?chodu, nebo jemu odpovídající hodnotu kapitálu, které jsou p?iznány na základ? povinných odvod? stanovených d?chodovým na?ízením nebo dohodou o dopl?kovém d?chodu k d?chodu stanovenému na základ? zákonného systému sociálního

zabezpečení;

[...]

§2. Příjmy z důchodového spoření zahrnují:

1° úspory umístěné na kolektivním, nebo individuálním spořicí útu;

2° důchody, penze, kapitál a odbytné z kapitálového pojištění;

3° následující převody:

- ástečný převod aktiv spořicíh útů nebo technických rezerv kapitálového pojištění;
- celkový převod aktiv individuálního nebo kolektivního spořicího útů na kapitálové pojištění;
- celkový převod technických rezerv týkajících se kapitálového pojištění na individuální nebo kolektivní spořicí út.

[...]"

12 Příspěvky a pojistné uvedené v §l. 38 odst. 1 prvním pododstavci bodech 18° a 19° CIR 1992, na který se odvolává §l. 34 odst. 1 bod 2° písm. b) *in fine* téhož zákoníku, jsou jednak příspěvky a pojistné zaměstnavatele placené v rámci penzijního připojištění a životního pojištění za účelem vytvoření penze nebo kapitálu pro případ dožití nebo v případě smrti ve prospěch pracovníků, a jednak podnikové příspěvky a pojistné placené v rámci pojištění téže povahy ve prospěch vedoucích podniku.

13 §lánek 52 CIR 1992 stanoví:

„S výhradou ustanovení §lánek 53 až 66a tvoří profesní náklady zejména:

[...]

3° odměny členů personálu a následující náklady s tím spojené:

[...]

b) příspěvky a pojistné zaměstnavatelů placené v rámci:

- penzijního připojištění a životního pojištění za účelem vytvoření penze nebo kapitálu pro případ dožití nebo v případě smrti;
- kolektivní nebo individuální závazek k doplňkovému starobnímu důchodu nebo pozůstalostnímu důchodu za účelem vytvoření penze nebo kapitálu pro případ dožití nebo v případě smrti;
- závazek solidarity uvedený v §láncích 10 a 11 zákona ze dne 28. dubna 2003 o doplňkových důchodech a jejich daňovém režimu a režimu některých doplňkových zvýhodnění v oblasti sociálního zabezpečení;
- kolektivní nebo individuální závazek, který musí být považován za doplněk zákonných požitků v případě smrti nebo pracovní neschopnosti v důsledku pracovního úrazu nebo úrazu nebo nemoci z povolání nebo nemoci;

[...]

7° zaměstnanecké příspěvky dlužné v rámci provádění právních předpisů sociálního zabezpečení nebo zákonného či podzákonného předpisu, jenž vylučuje dotyčné osoby z působnosti právních předpisů sociálního zabezpečení;

7°a příspěvky uvedené v bodu 7° zahrnují zejména [doplňkový starobní nebo pozůstalostní důchod samostatně výdělečně činných osob];

[...]"

14 Článek 59 odst. 1 CIR 1992 stanoví:

„Příspěvky a pojistné placené zaměstnavatelem uvedené v čl. 52 bodu 3° písm. b) jsou odpodíratelnými profesními náklady pouze za následujících podmínek a v následujícím rozsahu:

1° je třeba, aby byly s konečnou platností zaplacený pojišťovnou nebo orgánem sociální péče usazeným v Belgii;

[...]"

15 Článek 145/1 CIR 1992 stanoví:

„V rozsahu a za podmínek stanovených v člincích 145/2 až 145/16 se přiznává daňová úleva vypočtená z následujících výdajů, které byly v průběhu zdaňovacího období skutečně zaplacený:

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

2° výdaje z titulu příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění, které osoba povinná k dani s konečnou platností zaplatila v Belgii za účelem vytvoření penze nebo kapitálu pro případ dožití nebo v případě smrti na základě plnění ze smlouvy na životní pojištění, kterou uzavřela individuálně;

[...]"

16 Článek 145/3 CIR 1992 zní následovně:

„Zaměstnanecké příspěvky a pojistné uvedené v čl. 145/1 bodu 1° se zohlední pro účely úlevy za podmínky, že jsou s konečnou platností zaplacený pojišťovnou nebo orgánem sociální péče usazeným v Belgii a že dávky v případě odchodu do důchodu, jak zákonné, tak i nad rámec zákona, vyjádřené jako roční důchod, nepřekroží 80 [%] poslední běžné roční hrubé mzdy a zohledují běžnou dobu pracovní činnosti. Valorizace penzí je povolena.“

17 Článek 270 CIR 1992 stanoví:

„Ke srážkové dani jsou povinny:

1° osoby povinné k dani uvedené v člincích 3, 179 nebo 220, které jakožto dlužník, uschovatel, zmocněnec nebo zprostředkovatel vyplácejí nebo poskytují v Belgii nebo v zahraničí odměny uvedené v čl. 30 bodech 1° a 2°, důchody, penze a dávky, stejně jako nerezidenti uvedení v článku 227, pro které tvoří odměny uvedené v článku 30 bodech 1° a 2°, důchody,

penze a dávky, které vyplácejí nebo poskytují v Belgii nebo v zahraničí profesní náklady ve smyslu článku 237;

[...]

3° osoby které jako dlužník, uschovatel, zmocněnec nebo zprostředkovatel vyplácejí nebo poskytují příjmy výkonným umělcům nebo sportovcům podle článku 228 odst. 2 bodu 8°, nebo v případě jejich neexistence organizátor představení nebo soutěží;

4° osoba, která je pověřena společníky nebo členy asociace uvedenými v čl. 229 odst. 3, aby je zastupovala v daňových záležitostech, nebo v případě její neexistence každý ze společníků nebo členů společnosti a nerozdílň;

5° osoby, které mají povinnost registrovat akty a prohlášení na základě článku 35 Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe [zákoník o registračních, hypotečních a rejstříkových poplatcích], pokud se jedná o akty nebo prohlášení konstatující úplatný převod nemovitostí nacházejících se v Belgii nebo v cizích právních vztazích na těchto nemovitostech osobou povinnou k dani uvedenou v čl. 227 bodech 1° nebo 2°;

6° osoby, které jsou jako správci konkurzní podstaty, vyrovnávací správci, likvidátoři společností, nebo ty, které vykonávají obdobné funkce, povinny zaplatit pohledávky, jež mají povahu odměnn ve smyslu článku 30.“

18 Článek 364a CIR 1992 stanoví:

„Jsou-li kapitál, odbytné a úspory uvedené v článku 34 vyplaceny nebo poskytnuty osobou povinné k dani, která předtím přemístila své bydliště nebo ústejí 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 odst. 2 bodu 3° považuje za poskytnutí.“

19 Článek 364b CIR 1992 stanoví:

„Jsou-li kapitál nebo odbytné vytvořené zaměstnaneckými příspěvky uvedenými v čl. 52 bodu 7° 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 jejich právních nástupců, na obdobný dchodový závazek nebo obdobnou dchodovou dohodu, není tento převod považován za výplatu nebo poskytnutí, i když je uskutečněn na žádost oprávněné osoby, aniž by bylo dotčeno právo na výběr daně při pozdější výplatě nebo poskytnutí oprávněné osobou orgány či pojišťovnami.

První pododstavec se nepoužije na převod kapitálu nebo odbytného na orgán sociální péče nebo pojišťovnu usazené v zahraničí.“

20 Code des taxes assimilées au timbre (dále jen „CTAT“), ve svém článku 173 stanoví:

„[P]ojistné smlouvy podléhají roční dani, je-li splněna některá ze tří níže uvedených podmínek:

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

2° pojištěnec má v Belgii své bydliště nebo zde obvykle pobývá;

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

21 §lánek 176/1 první pododstavec CTAT stanoví:

„Splatná daň se vypočte z celkové částky pojistného, příspěvků nebo odvodů, zvýšených o náklady, které mají být zaplacený nebo uhrazený v průběhu daňového roku buď pojišťovnicí, nebo oprávněnými osobami a jejich zaměstnateli.“

22 §lánek 177 CTAT stanoví, že roční daň z pojistných smluv hradí:

„1° sdružení, pojišťovny, pojišťovací společnosti nebo podniky, orgány důchodového zabezpečení a právnické osoby povinné plněním závazku solidarity v rámci důchodového systému stanoveného v zákoně ze dne 28. dubna 2003 o doplňkových důchodech a jejich daňovém režimu a režimu některých doplňkových zvýhodnění v oblasti sociálního zabezpečení, jakož i všichni ostatní pojistitelé, mají-li v Belgii hlavní provozovnu, agenturu, pobočku, zástupce nebo jakékoli správní ústředí;

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 podle §lánku 178;

3° ve všech ostatních případech pojišťovnicí.“

23 §lánek 178 CTAT stanoví:

„[...]

Zahraniční pojistitelé, kteří mají v Belgii pobočku, agenturu nebo jakékoli správní ústředí, jsou mimoto povinni si nechat ministrem financí schválit před zahájením jakékoliv činnosti v Belgii odpovědného zástupce s bydlištěm nebo sídlem v Belgii, který se osobně písemně zaručí vůči státu k placení roční daně a pokut, které by mohly být dlužny.

V případě úmrtí odpovědného zástupce, odvolání jeho schválení nebo události způsobující jeho neschopnost vykonávat tuto funkci, musí být okamžitě nahrazen.

[...]

24 §lánek 224/2a obecného nařízení stanoví:

„V případech uvedených v §l. 177 bodu 3° [CTAT] zahraniční pojišťovna uhradí daň a případně úroky a pokuty na účet pojišťovny. 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 nacházejících se 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.“

Postup před zahájením soudního řízení

25 Komise poté, co vyzvala Belgické království, aby předložilo své vyjádření ke slučitelnosti několika ustanovení belgické právní úpravy s §lánky 18 ES, 39 ES, 43 ES, 49 ES a 56 ES, §lánky 28, 31, 36 a 40 Dohody o EHP, jakož i §lánkem 4 a §l. 11 odst. 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. v. st. L 360, s. 1), vydala dne 19. prosince 2003 odvodné stanovisko, ve kterém tento belgický stát vyzvala k přijetí opatření nezbytných k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

26 Jelikož Komise nebyla spokojena s odpovědí poskytnutou Belgickým královstvím na uvedené stanovisko, podala projednávanou žalobu.

K žalobě

K překážkám volného pohybu služeb

Argumentace účastníků řízení

27 Podle Komise článek 59 CIR 1992 tím, že váže daňový odpout příspěvků zaměstnavatele dlužných v rámci penzijního příspěvků a životního pojištění na podmínku, že tyto příspěvky a pojistné musí být placeny pojišťovnou nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii, jakož i článek 145/3 CIR 1992 tím, že váže na stejnou podmínku daňovou úlevu v případě zaměstnaneckých příspěvků na penzijní příspěvků a životní pojištění, představují omezení volného pohybu služeb. Taková úprava odrazuje jednak zájemce od uzavření penzijního příspěvků s pojišťovnami nebo fondy sociální péče usazenými v jiném belgickém státě, a jednak odrazuje tyto pojišťovny a fondy od nabízení jejich služeb na belgickém trhu. Žádný objektivní důvod přitom neumožňuje Belgickému království odvodnit tuto úpravu, neboť jeho příslušné orgány na základě dvoustranných smluv nebo na základě správních obřadů uznávají daňový odpout příspěvků placených v zahraničí.

28 Komise tvrdí, že překážku volného pohybu služeb rovněž představuje diskriminační pravidlo stanovené v článku 364b CIR 1992, které stanoví zdanění kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní příspěvků, které jsou převáděny do penzijního fondu nebo pojišťovny usazených v zahraničí. Takový převod není totiž zdaněn, pokud se převod provádí do penzijního fondu nebo pojišťovny usazených v Belgii.

29 Mimoto Komise uplatňuje, že článek 224/2a obecného nařízení, který zavazuje zahraniční pojišťovny jmenovat zástupce s bydlištěm nebo se sídlem v Belgii, který se osobně zaručí k placení roční daně z pojistných smluv, je ve spojení se solidární odpovědností pojišťovny stanovenou v čl. 177 bodu 3° CTAT nepřiměřený ve vztahu k nezbytnosti zajištění placení uvedené daně. Méně omezující prostředky, takové jako dohody o výměně informací s ostatními belgickými státy, by totiž umožnily dosáhnout tohoto výsledku.

30 Komise mimoto zdrazňuje, že směrnice 77/799 umožňuje takovou pomoc mezi belgickými státy, která by ve spojení se spolupovědností pojišťovnic rezidentů činila jmenování odpovědného zástupce nadbytečným.

31 Konečně Komise dodává, že vnitrostátní právní úprava ohrožuje práva pojištěnec tím, že zavádí daňová ustanovení, která jsou v rozporu s pravidly Smlouvy o ES týkajícími se zásad volného pohybu a nediskriminace. Tyto pojišťovny a tyto instituce, jež získaly povolení v belgickém státě na základě článku 5 směrnice 2002/83, by totiž měly mít jednak možnost vykonávat svou činnost buď v rámci svobody usazování, nebo volného pohybu služeb v celém Společenství. Mimoto by tytéž pojišťovny a tytéž instituce usazené v belgickém státě měly být oprávněny na základě čl. 53 odst. 2 uvedené směrnice převést celý kmen pojistných smluv nebo jeho část na přijímající podnik usazený ve Společenství.

32 Belgická vláda zdrazňuje, že z důvodu změn zavedených programovým zákonem ze dne

27. prosince 2005 (*Moniteur belge* ze dne 30. prosince 2005, s. 57315), královskou vyhláškou ze dne 15. února 2006, kterou se mění [obecné nařízení] (*Moniteur belge* ze dne 2. března 2006, s. 12463) a ministerským nařízením ze dne 8. března 2006 o provádění čl. 224 třetího pododstavce [uvedeného nařízení] (*Moniteur belge* ze dne 21. března 2006, s. 16249), již neexistuje povinnost jmenovat daňového zástupce pro pojišťovny, jež nejsou usazené v Belgii, ale které mají hlavní sídlo na území Evropského hospodářského prostoru.

Závěry Soudního dvora

– K přípustnosti

33 Úvodem je třeba připomenout, že Komise se svou žalobou domáhá, aby Soudní dvůr zejména určil, že Belgické království nesplnilo své povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 11 odst. 2 směrnice 92/96, nyní po přepracování znění z čl. 53 odst. 2 směrnice 2002/83. Nicméně s ohledem na přílohu VI směrnice 2002/83, která obsahuje srovnávací tabulku, je namístě uvést, že čl. 11 odst. 2 směrnice 92/96 neodpovídá čl. 53 odst. 2 směrnice 2002/83, ale čl. 14 odst. 1 téže směrnice. Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že Soudní dvůr není schopen s jistotou zjistit právní základ, k němuž se má vyjádřit k posouzení opodstatněnosti této části žalobního důvodu.

34 Je tedy namístě prohlásit tuto část žalobního důvodu vycházející z nedodržení čl. 11 odst. 2 směrnice 92/96, nyní – po přepracování znění – čl. 53 odst. 2 směrnice 2002/83 za nepřípustnou.

– K věci samé

35 Je třeba připomenout, že přestože přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musí nicméně při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz rozsudek ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko, C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 34 a uvedená judikatura).

36 Rovněž je namístě připomenout, že poskytování služeb v oblasti pojištnictví představuje služby ve smyslu článku 50 ES a že článek 49 ES brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která bez objektivního odvodnění brání poskytovateli služeb, aby tuto svobodu skutečně vykonával (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Dánsko, bod 37 a uvedená judikatura).

37 Z hlediska jednotného trhu a za účelem umožnění uskutečnění jeho cíle brání článek 49 ES použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším, než je čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (výše uvedený rozsudek Komise v. Dánsko, bod 38 a uvedená judikatura).

38 Z ustálené judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že článek 49 ES brání zejména jakékoliv vnitrostátní právní úpravě, která může znemožnit nebo více ztížit činnost poskytovatele usazeného v jiném členském státě, ve kterém legálně poskytuje obdobné služby (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. dubna 1998, Safir, C-118/96, Recueil, s. I-1897, bod 22, a rozsudek ze dne 8. září 2005, Mobistar a Belgacom Mobil, C-544/03 a C-545/03, Sb. rozh. s. I-7723, bod 29).

39 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že belgická právní úprava tím, že na základě článku 59 CIR 1992 váže daňový odpovět příspěvků zaměstnavatele dlužných v rámci penzijního příspěvní a životního pojištění na podmínku, že tyto musí být placeny pojišťovnou nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii, a tím, že na základě článků 145/1 a 145/3 CIR 1992 váže daňovou úlevu v případě zaměstnaneckých příspěvků na penzijní příspěvní a životní pojištění odváděných zaměstnavatelem formou srážky z odměn pracovníka nebo podnikem formou srážky z odměn vedoucího podniku, který není vázán pracovní smlouvou, na podmínku, že

tyto příspěvky musí být placeny pojiš?ovn? nebo fondu sociální pé?e usazeným v Belgii, má za následek to, že poskytování služeb v oblasti pojiš?ovnictví v jiném ?lenském stát? ?iní obtížn?jším, než je poskytování t?chto služeb na ?ist? vnitrostátní úrovni v Belgickém království. Tato opat?ení mohou odradit pojiš?nce od uzav?ení pojistných smluv se zahrani?ními pojistiteli. Tato opat?ení tudíž p?edstavují p?ekážky volného pohybu služeb stanoveného v ?lánku 49 ES.

40 Tento záv?r se musí použít rovn?ž, co se tý?e ?lánku 364b CIR 1992, podle n?hož jsou zda?ovány kapitál a odbytné p?evedené na penzijní fond nebo pojiš?ovnu usazené v zahrani?í, zatímco takové zdan?ní není stanoveno pro p?ípad, že se takové p?evody provádí do penzijního fondu nebo pojiš?ovny usazených v Belgii. Takové opat?ení m?že totiž více ztížit ?innost poskytovatel? služeb v oblasti pojiš?ovnictví usazených v jiném ?lenském stát? než Belgickém království, kde rovn?ž poskytují takové služby.

41 Kone?n?, co se tý?e v ?lánku 224/2a obecného na?ízení stanovené povinnosti pojiš?ovny usazené v jiném ?lenském stát? jmenovat odpov?dného zástupce v Belgii, je t?eba konstatovat, že taková povinnost m?že vzhledem k náklad?m a omezením, které zp?sobuje, i v p?ípad? podnik?, které mají povolení ve smyslu ?lánku 5 sm?rnice 2002/83, odradit tyto podniky od nabízení jejich služeb v Belgii. Taková právní úprava tudíž rovn?ž p?edstavuje p?ekážku volného pohybu služeb.

42 Komise rovn?ž uplat?uje, že Belgické království nesplnilo povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánku 36 Dohody o EHP týkajícího se volného pohybu služeb.

43 Jak up?es?uje ?lánek 6 Dohody o EHP, jsou ustanovení této dohody v mí?e, v jaké jsou v podstat? totožná s odpovídajícími pravidly Smlouvy a s akty p?ijatými na základ? této smlouvy, p?i svém provád?ní a uplat?ování vykládána v souladu se související judikaturou Soudního dvora vydanou p?ede dnem podpisu této dohody.

44 Krom toho, jak Soudní dv?r, tak Soudní dv?r Evropského sdružení volného obchodu (ESVO) uznaly nezbytnost zajistit, aby pravidla Dohody o EHP, která jsou v podstat? totožná s ustanoveními Smlouvy, byla vykládána jednotným zp?sobem (rozsudek Soudního dvora ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C?471/04, Sb. rozh. s. I?2107, bod 48 a uvedená judikatura; rozsudek Soudního dvora ze dne 26. ?íjna 2006, Komise v. Portugalsko, C?345/05, Sb. rozh. s. I?10633, bod 40, a rozsudek Soudního dvora ESVO ze dne 12. prosince 2003, EFTA Surveillance Authority v. Island, E 1/03, EFTA Court Report, s. 143, bod 27).

45 Je t?eba p?itom poukázat na to, že pravidlo zakazující omezení volného pohybu služeb uvedené v ?lánku 36 Dohody o EHP je totožné s pravidlem stanoveným v ?lánku 49 ES.

46 Za t?chto podmínek je t?eba dojít k záv?ru, že dot?ená belgická právní úprava p?edstavuje p?ekážku volného pohybu služeb tak, jak je stanoven v ?lánku 49 ES a v ?lánku 36 Dohody o EHP.

47 Z ustálené judikatury nicmén? vyplývá, že vnitrostátní opat?ení, která mohou bránit ve výkonu základních svobod zaru?ených Smlouvou nebo jej mohou ?init mén? atraktivním, lze p?ipustit za podmínky, že sledují legitimní cíl slu?itelný se Smlouvou, jsou od?vodn?ny naléhavými d?vody obecného zájmu, zp?sobilé zaru?it uskute?n?ní cíle, který sledují, a pokud nep?ekra?ují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. b?ezna 2004, De Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Recueil, s. I?2409, bod 49; ze dne 7. září 2006, N, C?470/04, Sb. rozh. s. I?7409, bod 40, a výše uvedený rozsudek Komise v. Dánsko, bod 46).

48 Je p?itom nutné konstatovat, že belgická vláda uvádí od?vodn?ní pouze ohledn? právní

úpravy, která ukládá povinnost pojiš?ovn? usazené v jiném ?lenském stát? jmenovat odpov?dného zástupce s bydlišt?m nebo sídlem v Belgii. Toto od?vodn?ní musí Soudní dv?r tedy ov?it. Pokud jde však o ostatní opat?ení, která jsou p?edm?tem ?ásti žalobního d?vodu Komise vycházející z porušení pravidla týkajícího se volného pohybu služeb tak, jak je stanoven v ?lánku 49 ES a v ?lánku 36 Dohody o EHP, musí být žaloba Komise již nyní považována za opodstatn?nou, nebo? uvedená vláda neuvedla ohledn? t?chto opat?ení žádné od?vodn?ní.

49 Belgická vláda tvrdí, že povinnost jmenovat odpov?dného zástupce s bydlišt?m nebo sídlem v Belgii je nezbytná pro dosažení cíle, jímž je nezbytnost zajišt?ní placení ro?ní dan? z pojistných smluv, úrok? a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik nacházejících se v Belgii uzav?ených s pojiš?ovny usazenými v jiném ?lenském stát?. Navíc vzhledem k tomu, že tato povinnost nemá žádný dopad na povolení pojiš?ovny, jakož i na p?evod jejího pojistného kmene, není tato povinnost nep?im?ená ve vztahu ke sledovanému cíli.

50 Podle Komise je obecná a absolutní povinnost stanovená v ?lánku 224/2a obecného na?ízení, který ukládá zahrani?ním pojiš?ovnám jmenovat odpov?dného zástupce s bydlišt?m nebo sídlem v Belgii, spojená se solidární odpovědností pojiš?nce vyplývající z ?lánku 177 bodu 3° CTAT, nep?im?eným opat?ením, které p?edstavuje p?ekážku volného pohybu služeb pojiš?ovacích společností a institucí usazených v jiných ?lenských státech. Platbu ro?ní dan? z pojistných smluv lze totiž zajistit mén? omezujícími prostředky, jako je vzájemná pomoc mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti daní z pojistného stanovená sm?nicí 77/799.

51 Pro ú?ely ur?ení, zda povinnost stanovená v ?lánku 224/2a obecného na?ízení jmenovat odpov?dného zástupce s bydlišt?m nebo sídlem v Belgii je nezbytná pro zajišt?ní placení ro?ní dan? z pojistných smluv, úrok? a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv uzav?ených v zahrani?í, jež se týkají rizik nacházejících se v Belgii, je t?eba ur?it, zda lze tohoto cíle dosáhnout mén? omezujícími prostředky.

52 Zaprvé, co se tý?e zavedení této dan?, je nutno konstatovat, že ?l. 1 odst. 1 první odrážka sm?nice 77/799 stanoví, že orgány ?lenských stát? si vzájemn? poskytnou veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vym?zení daní z pojistného, zejména ro?ní dan? z pojistných smluv stanovené belgickými právními p?edpisy.

53 Zadruhé, co se tý?e placení ro?ní dan? z pojistných smluv, je t?eba zd?raznit, že v souladu s ?l. 50 odst. 3 sm?nice 2002/83 Belgické království m?že uplatnit na pojiš?ovny kryjící závazky nacházející se na jeho vlastním území své vnitrostátní p?edpisy pro opat?ení, která mají zajistit výb?r nep?ímých daní a parafiskálních poplatk? z pojistného vztahujícího se ke smlouvám o rizicích nacházejících se v tomto ?lenském stát?.

54 Z ?lánku 177 CTAT p?itom vyplývá, že pojiš?nec je osobním dlužníkem ro?ní dan? z pojistných smluv, jestliže byla dot?ená smlouva uzav?ena s pojistitelem, který není usazen v Belgii a který tam nemá ani agenturu, pobo?ku, zástupce nebo jakékoli správní úst?edí, ani odpov?dného zástupce ve smyslu ?lánku 178 CTAT, a jestliže uvedená smlouva nebyla uzav?ena pojiš?ovacím maklé?em nebo jiným pojiš?ovacím agentem s bydlišt?m nebo sídlem v Belgii.

55 Z toho vyplývá, že belgické právní p?edpisy obsahují opat?ení, kterými lze dosáhnout cíle, jímž je zajišt?ní placení této dan?, jež zasahují do volného pohybu služeb mén? než povinnost jmenování odpov?dného zástupce s bydlišt?m nebo sídlem v Belgii.

56 Zatřetí, co se týče vymáhání roční daně z pojistných smluv, je nutné konstatovat, že směrnice 76/308 upřesňuje, že daně z pojistného, mezi které patří podle čl. 3 odst. 1 šesté odrážky písm. b) této směrnice uvedená roční daň, jsou pro účely jejich vymáhání předmětem vzájemné pomoci.

57 Z výše uvedeného vyplývá, že Belgické království disponuje nezbytnými prostředky pro vymáhání roční daně z pojistných smluv. Z toho vyplývá, že povinnost pojišťoven, které nejsou usazené v tomto členském státě, jmenovat odpovědného zástupce s bydlištěm nebo sídlem v Belgii, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění placení této daně, a je tedy vzhledem k tomuto cíli nepřiměřená.

58 Argumentaci uváděnou belgickou vládou za účelem odvodnění povinnosti stanovené v článku 224/2a obecného nařízení jmenovat odpovědného zástupce v Belgii nelze tudíž přijmout. Je tedy namístě dospět k závěru, že co se týče této povinnosti, je nutné část žalobního důvodu Komise vycházející z porušení pravidla o volném pohybu služeb stanoveného v článku 49 ES a článku 36 Dohody o EHP považovat za opodstatněnou.

59 Je tedy namístě dospět k závěru, že došlo k nesplnění povinnosti, co se týče těchto dvou posledně zmíněných ustanovení.

60 S ohledem na výše uvedené, je namístě konstatovat, že Belgické království tím, že ponechalo v platnosti výše uvedenou právní úpravu, nespĺnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 49 ES, článku 36 Dohody o EHP a článku 4 směrnice 92/96, po přepracování znění z článku 5 směrnice 2002/83.

K překážce volného pohybu osob

Argumentace účastníků řízení

61 Podle Komise články 59 CIR 1992 tím, že váže daňový odpout přispěvků zaměstnavatele dlužných v rámci penzijního připojištění a životního pojištění na podmínku, že tyto přispěvky a pojistné musí být placeny pojišťovnou nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii, jakož i články 145/1 a 145/3 CIR 1992 tím, že váže na stejnou podmínku daňovou úlevu v případě zaměstnaneckých přispěvků na penzijní připojištění a životní pojištění a doplňkový důchod, jsou v rozporu s volným pohybem zaměstnanců a samostatně výdělelných osob. Pokud totiž takoví pracovníci, kteří vykonávali profesní činnost v jiném členském státě než v Belgickém království, ve kterém spadali pod zaměstnanecké důchodové pojištění, přicházejí pracovat do tohoto naposledy jmenovaného členského státu, nemohou si přispěvky zaplacené do tohoto systému odečíst nebo na něj uplatnit daňovou úlevu. Nicméně přijmy vyplývající z tohoto systému podléhají zdanění v Belgii v případě, že uvedení pracovníci jsou rezidenti Belgie.

62 Komise má rovněž za to, že zdanění kapitálu nebo odbytného v případě, že jsou převáděny do penzijního fondu nebo pojišťovny usazených v zahraničí, jež vyplývá z článku 364b CIR 1992, představuje neodvodňný zásah do volného pohybu a svobody usazování zaměstnanců a samostatně výdělelných osob s bydlištěm v Belgii, kteří se hodlají odebrat do jiného členského státu, aby tam vykonávali hospodářskou činnost, a kteří při této příležitosti hodlají převést uvedený kapitál nebo uvedené odbytné. Odchod belgického rezidenta do jiného členského státu není totiž „zneužitím“, ale výkonem základního práva přiznaného v článcích 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i v článcích 28 a 31 Dohody o EHP.

63 Komise nakonec tvrdí, že článek 364a CIR 1992, který vytváří fikci, že k výplatě nebo poskytnutí kapitálu, odbytného nebo úspor dochází v den, který předchází přemístění bydliště

osoby povinné k dani nebo ústředí jejich majetkových zájmů do zahraničí, představuje neodvodný zásah do volného pohybu a svobody usazování zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných, jakož i obecného práva na volný pohyb osob podle článku 18 ES.

64 Belgická vláda ve svém dopise ze dne 30. května 2006 v odpovědi na otázku Soudního dvora upřesnila, že v návaznosti na rozsudek belgického cour de cassation [kasační soudní dvůr] ze dne 5. prosince 2003 belgické orgány od nynějška uplatňují ustanovení článku 364a CIR 1992 pouze v případě, že nebyla uzavřena žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění, nebo v případě, kdy taková smlouva přiznává Belgickému království právo zdanit příjem. Kapitál je mimoto zdaněn až v okamžiku, kdy je skutečně vyplacen nebo poskytnut, a to sazbami, jež jsou totožné s těmi, které se uplatňují na belgické rezidenty.

Závěry Soudního dvora

65 Na úvod je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora brání jak ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu pracovníků, tak ustanovení v oblasti svobody usazování zejména tomu, aby členský stát vedle narušoval svobodné přijetí a výkon zaměstnání jedním ze svých státních příslušníků v jiném členském státě, jakož i narušoval usazení některého ze svých státních příslušníků nebo společnosti, založené v souladu s jeho právními předpisy, v jiném členském státě (viz v tomto smyslu zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Portugalsko, body 17 a 18, jakož i uvedená judikatura).

66 V projednávaném případě, co se týče zprvce jednak odmítnutí přiznat právo na daňový odpočet příspěvků zaměstnavatele dlužných v rámci penzijního připojištění a životního pojištění v případě, že jsou placeny pojišťovnou nebo fondu sociální péče, které nejsou usazeny v Belgii, které vyplývá z článku 59 CIR 1992, a jednak odmítnutí přiznat na základě článků 145/1 a 145/3 CIR 1992 daňovou úlevu v případě zaměstnaneckých příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění a doplňkový důchod placených institucím usazeným v jiných členských státech, má vnitrostátní právní úprava za následek, že daňová výhoda je poskytována rozdílně podle místa příjmu plateb uvedených příspěvků, a je proto takové povahy, že může odradit zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné od výkonu jejich práva na volný pohyb v jiném členském státě.

67 Z toho vyplývá, že články 59, 145/1 a 145/3 CIR 1992 omezují volný pohyb zaměstnanců, jakož i svobodu usazování osob samostatně výdělečně činných, tak jak jsou zaručeny články 39 ES a 43 ES.

68 Zadruhé je třeba konstatovat, jak uvedla generální advokátka v bodě 59 svého stanoviska, že fikce vytvořená článkem 364a CIR 1992 má za cíl umožnit zdanění příjmu překročení hranic zaměstnanci nebo osobami samostatně výdělečně činnými.

69 Prohlášení belgických orgánů, podle něhož se již neuplatňuje článek 364a CIR 1992 v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která přiznává právo zdanit příjem jinému smluvnímu státu, a to i v případě, že tento stát tohoto práva nevyužívá, nemůže být v tomto ohledu žádným výkonem povinností, které pro Belgické království vyplývají z práva Společenství.

70 I když totiž orgány členského státu v praxi neuplatňují vnitrostátní ustanovení, které je v rozporu s právem Společenství, právní jistota nicméně vyžaduje, aby toto ustanovení bylo zrušeno (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 9. března 2000, Komise v. Itálie, C-358/98, Recueil, s. I-1255, body 16 a 17, jakož i ze dne 13. července 2000, Komise v. Francie, C-160/99, Recueil, s. I-6137, bod 22).

71 Je tedy nutné se domnívat, že článek 364a CIR 1992 omezuje rovněž volný pohyb

zaměstnanců, jakož i svobodu usazování osob samostatně výdělečně činných, zaručené články 39 ES a 43 ES.

72 Pokud jde konečně o část žalobního důvodu vycházející z porušení uvedeným článkem 364a obecného práva na volný pohyb osob, zaručeného článkem 18 ES, co se týče osob, které nejsou hospodářsky činné, je třeba dojít ze stejných důvodů k témuž závěru (viz v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 18. července 2006, De Cuyper, C-406/04, Sb. rozh. s. I-6947, body 39 a 40).

73 Zatímco článek 364b CIR 1992 tím, že zadržuje převody kapitálu nebo odbytného penzijním fondem nebo pojišťovací institucí, u kterých byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejich právních nástupců, na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené mimo Belgie, odrazuje zaměstnance a samostatně výdělečně činné osoby od toho, aby se usídlili v jiném členském státě, tím, že jim brání v tom, aby si nechali převést své úspory.

74 Je tedy nutné konstatovat, že článek 364b CIR 1992 brání volnému pohybu zaměstnanců, jakož i svobodě usazování samostatně výdělečně činných osob, které jsou zaručeny články 39 ES a 43 ES.

75 Komise rovněž uplatňuje, že vzhledem k existenci těchto ustanovení ve vnitrostátním právu, Belgické království nespĺnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 28 a 31 Dohody o EHP týkajících se volného pohybu pracovníků a svobody usazování.

76 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že pravidla zakazující omezení volného pohybu a svobody usazování uvedená v článcích 28 a 31 Dohody o EHP jsou totožná s pravidly stanovenými v článcích 39 ES a 43 ES.

77 Za těchto podmínek musí být žaloba Komise rovněž považována za opodstatněnou, pokud jde o část žalobního důvodu vycházející z porušení pravidel o volném pohybu osob a svobodě usazování uvedených v Dohodě o EHP.

78 Je tudíž třeba konstatovat, že Belgické království tím, že ponechalo v platnosti právní úpravu, která odmítá přiznat v souladu s článkem 59 CIR 1992 právo na daňový odpčet příspěvků zaměstnavatele nebo v souladu s článkem 145/1 a článkem 145/3 CIR 1992 daňovou úlevu v případě zaměstnaneckých příspěvků placených pojišťovacími institucemi usazeným v jiných členských státech nebo která vytváří v souladu s článkem 364a CIR 1992 právní fikci nebo která na základě článku 364b CIR 1992 zadržuje kapitál nebo odbytné převedené na penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené mimo Belgie, nespĺnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i článků 28 a 31 Dohody o EHP.

79 Jelikož ustanovení Smlouvy a Dohody o EHP týkající se volného pohybu pracovníků, svobody usazování a volného pohybu osob brání vnitrostátním ustanovením uvedeným v předcházejícím bodu tohoto rozsudku, není nezbytné tuto právní úpravu zkoumat zvlášť ve světle článku 56 ES, týkajícího se volného pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Komise v. Portugalsko, bod 45, a Komise v. Dánsko, bod 76).

80 Je tudíž namístě konstatovat, že Belgické království tím, že

- váže daňový odpčet příspěvků zaměstnavatele dlužných v rámci penzijního připojištění a životního pojištění na podmínku stanovenou v článku 59 CIR 1992, že tyto příspěvky musí být placeny pojišťovnou nebo fondu sociální péče usazeným v Belgie;
- váže daňovou úlevu z dlouhodobého spoření přiznanou na základě článků 145/1 a 145/3

CIR 1992 pro zaměstnanecké příspěvky na penzijní pojištění a životní pojištění a doplňkový důchod odváděné zaměstnavatelem formou srážky z odměn pracovníka nebo podnikem formou srážky z odměn vedoucího podniku, který není vázán pracovní smlouvou, na podmínku, že tyto příspěvky musí být placeny pojišoven nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;

– stanoví v čl. 364a prvním pododstavci CIR 1992, že jsou-li kapitál, odbytné a úspory uvedené v článku 34 tohoto zákoníku vyplaceny nebo poskytnuty osobou 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 tím, že na základě druhého pododstavce uvedeného článku 364a považuje jakýkoli převod uvedený v čl. 34 odst. 2 bodu 3^o téhož zákoníku za poskytnutí, takže každý pojistitel má povinnost v souladu s článkem 270 uvedeného zákoníku provést srážku z kapitálu a odbytného vyplacených nerezidentovi, který byl kdykoliv belgickým daňovým rezidentem, za předpokladu, že tyto prostředky byly vytvořeny zcela nebo zčásti v průběhu období, během kterého byla dotyčná osoba belgickým daňovým rezidentem, i když dvoustranné daňové smlouvy uzavřené Belgickým královstvím přiznávají právo zdanit takové příjmy druhému smluvnímu státu;

– na základě článku 364b CIR 1992 zdá se, že převody kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní pojištění, penzijním fondem nebo pojišťovací institucí, u kterých byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejich právních nástupců, na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené mimo Belgie, zatímco takový převod nepředstavuje zdanitelné plnění, pokud jsou kapitál nebo odbytné převáděny na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené v Belgii;

– vyžaduje na základě článku 224/2a obecného nařízení, 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 belgickému státu k placení roční daně z pojistných smluv, úroků a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik nacházejících se v Belgii;

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES, články 28, 31 a 36 Dohody o EHP, jakož i z článku 4 směrnice 92/96, po přepracování znění z čl. 5 odst. 1 směrnice 2002/83.

K nákladům řízení

81 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který nemohl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který mohl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Belgické království nemohlo ve věci úspěch, je namístě posledně uvedenému uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Belgické království tím, že

– **váže odpovědnost příspěvků zaměstnavatele dlužných v rámci penzijního a životního pojištění na podmínku stanovenou v článku 59 Code des impôts sur les revenus 1992, koordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992, ve znění zákona ze dne 28. dubna 2003 o doplňkových důchodech a jejich daňovém režimu a režimu některých doplňkových zvýhodnění v oblasti sociálního zabezpečení, že tyto příspěvky musí být placeny pojišoven nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;**

- váže daňovou úlevu z dlouhodobého spoření přiznanou na základě článků 145/1 a 145/3 Code des impôts sur les revenus 1992, ve znění zákona ze dne 28. dubna 2003, pro zaměstnanecké příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění nebo na doplňkový důchod odváděné zaměstnavatelem formou srážky z odměn pracovníka nebo podnikem formou srážky z odměn vedoucího podniku, který není vázán pracovní smlouvou, na podmínku, že tyto příspěvky musí být placeny pojiškovně nebo fondu sociální péče usazeným v Belgii;]
- stanoví v článku 364a Code des impôts sur les revenus 1992, ve znění zákona ze dne 28. dubna 2003, že jsou-li kapitál, odbytné a úspory stanovené v článku 34 tohoto zákoníku, 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 tím, že na základě druhého pododstavce uvedeného článku 364b považuje jakýkoli převod uvedený v čl. 34 odst. 2 bodu 3° téhož zákoníku za poskytnutí, takže každý pojistitel má povinnost v souladu s článkem 270 uvedeného zákoníku, provést srážku z kapitálu a odbytného vyplaceného nerezidentovi, který byl kdykoliv belgickým daňovým rezidentem za předpokladu, že tyto prostředky byly vytvořeny zcela nebo zčásti v průběhu období, během kterého byla dotyčná osoba belgickým daňovým rezidentem, i když dvoustranné daňové smlouvy uzavřené Belgickým královstvím přiznávají právo zdanit takové příjmy v druhém smluvním státě;
- na základě článku 364b Code des impôts sur les revenus 1992, ve znění zákona ze dne 28. dubna 2003 zdá se, že převody kapitálu nebo odbytného vytvořených prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele nebo zaměstnaneckých příspěvků na penzijní připojištění, penzijním fondem nebo pojišťovací institucí, u kterých byly vytvořeny ve prospěch oprávněné osoby nebo jejich právních nástupců, na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené mimo Belgii, zatímco takový převod nepředstavuje zdanitelné plnění, pokud jsou kapitál nebo odbytné převáděny na jiný penzijní fond nebo jinou pojišťovací instituci usazené v Belgii;
- vyžaduje na základě článku 224/2a Règlement général sur les taxes assimilées au timbre vydaného královskou vyhláškou ze dne 3. března 1927, ve znění královské vyhlášky ze dne 30. června 1994, aby si zahraniční pojistitelé, kteří nemají v Belgii správní ústředí, před nabízením svých služeb v Belgii nechali schválit odpovědného zástupce, který tam má bydliště nebo sídlo, který se osobně písemně zaručí belgickému státu k placení roční daně z pojistných smluv, úroků a pokut, které by mohly být dlužny ze smluv týkajících se rizik nacházejících se v Belgii;

nesplnilo povinnosti, které mu vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES a články 28, 31 a 36 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992, jakož i čl. 4 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 (těto směrnice o životním pojištění) – po přepracování znění z čl. 5 odst. 1 a čl. 53 odst. 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/83/ES ze dne 5. listopadu 2002 o životním pojištění.

- 2) Žaloba se ve zbývajících částech zamítá.
- 3) Belgickému království se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.