

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. května 2016(*)

„řízení o předběžné otázce – Přímé daně – Volný pohyb kapitálu – Volný pohyb služeb – Směrnice 69/335/EHS – články 2, 4, 10 a 11 – Směrnice 85/611/EHS – články 10 a 293 ES – Daň, kterou musí každoročně platit subjekty kolektivního investování – Dvojitá zdanění – Sankce pro zahraniční subjekty kolektivního investování“

Ve věci C-48/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu, Belgie) ze dne 23. října 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 6. února 2015, v řízení

État belge, SPF Finances

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal a E. Jarašičnas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. října 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za NN (L) International J. Malherbem a M. Bertha, avocats
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleux, jako zmocněnci, ve spolupráci s A. Gilletem, avocat,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. ledna 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 4, 10 a 11 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. v. st. 1969, L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. v. st. 1985, L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122) (dále jen „směrnice 69/335“), a dále směrnice Rady 85/611/EHS ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů

týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) (Úř. v. st. 1985, L 375, s. 3; Zvl. vyd. 06/01, s. 139) ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES, jakož i článek 49 až 66 ES ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi État belge, SPF Finances (service public fédéral Finances) (Belgický stát, Federální daňová správa) a NN (L) International SA, dříve ING International SA, právním nástupcem ING (L) Dynamic SA [dále jen „NN (L)“], v otázce žádosti o vrácení daně, kterou musí každoročně platit subjekty kolektivního investování (dále jen „SKI“) a kterou tento subjekt zaplatil ve výši 185 739,34 eura za zdaňovací období 2006.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 směrnice 69/335, která byla zrušena směrnicí Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepříímých daních z kapitálových vkladů (Úř. v. st. 2008, L 46, s. 11) stanovil:

„Operace, jež jsou předmětem daně z kapitálu, jsou zdanitelné výlučně v členském státě, v němž se nachází sídlo skutečného vedení kapitálové společnosti v době, kdy jsou operace uskutečňovány.“

4 Článek 4 této směrnice stanovil:

„1. Předmětem daně z kapitálu jsou tyto operace:

- a) založení kapitálové společnosti;
- b) přeměna společnosti, sdružení nebo právnické osoby, která není kapitálovou společností, na kapitálovou společnost;
- c) zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu;
- d) zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu, jehož protihodnotou není poskytnutí podílu na základním kapitálu nebo aktivech společnosti, ale práva obdobná právům společníků, jako je právo hlasovat, podíl na zisku nebo podíl na likvidačním zůstatku;
- e) přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž statutární sídlo se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu za kapitálovou společnost, ze třetí země do tohoto členského státu;
- f) přenesení statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu za kapitálovou společnost, ze třetí země do tohoto členského státu;
- g) přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována;

h) přenesení statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daní z kapitálu za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována.

2. Pokud podléhaly k 1. červenci 1984 dani o sazbě 1 %, mohou být i nadále předmětem daní z kapitálu tyto operace:

- a) zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti o zisky nebo stálé či dočasné rezervy,
- b) zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem, které nemají za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak jejich protihodnotou je změna v právech společníků nebo mohou zvýšit hodnotu podílů na společnosti,
- c) poskytnutí půjčky kapitálové společnosti, má-li výtěžitel právo na podíl na zisku společnosti,
- d) poskytnutí půjčky kapitálové společnosti společníkem, jeho manželkou či manželkou, jeho dítětem nebo třetí osobou, ručí-li společník, má-li daná půjčka tutéž funkci jako zvýšení základního kapitálu společnosti.

[...]

5 Článek 10 uvedené směrnice stanovil:

„Vedle daní z kapitálu neukládají členské státy ukládat společnostem, sdružením nebo právnickým osobám 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;
- c) z registrace nebo jakékoli jiné formality požadované od společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku na základě její právní formy.“

6 Článek 11 téže směrnice stanovil:

„Členské státy neuloží žádnou daň jakékoli formy 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.“

7 Druhý a čtvrtý bod odvodní směrnice 85/611, která byla zrušena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2009/65/ES ze dne 13. července 2009 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) (Úř. věst. 2009, L 302, s. 32), stanovil:

„vzhledem k tomu, že vnitrostátní právní předpisy upravující [SKI] by měly být koordinovány se

záměrem sblížit podmínky hospodářské soutěže takových subjektů na úrovni Společenství a souasně zajistit účinnější a jednotnější ochranu pro podílňíky; že taková koordinace usnadní [SKI], které se nacházejí v jednom členském státě, uvádět jejich podílové jednotky na trh v jiných členských státech;

vzhledem k tomu, že bude-li těchto cílů dosaženo, usnadní se tím odstranění omezení volného pohybu podílových jednotek [SKI] ve Společenství a tato koordinace přispěje k vytvoření evropského kapitálového trhu;

vzhledem k tomu, že s ohledem na tyto cíle je žádoucí, aby byla stanovena společná obecná pravidla pro povolování [SKI], které se nacházejí v členských státech, dohled nad nimi, jejich strukturu a činnost a pro informace, které musí zveřejňovat;

[...]

8 Článek 44 směrnice 85/611 zní takto:

„1. [Subjekty kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP)], které uvádějí své podílové jednotky na trh v jiném členském státě, musí dodržovat právní a správní předpisy platné v uvedeném státě, které nespádají do oblasti působnosti této směrnice.

[...]

3. Odstavce 1 a 2 musí být uplatňovány nediskriminačním způsobem.“

Belgické právo

9 Code des droits de succession (Zákon o dědické dani), ve znění programového zákona ze dne 22. prosince 2003 (*Moniteur belge* ze dne 31. prosince 2003, s. 62160, dále jen „zákon o dědické dani“), obsahuje knihu IIa, nazvanou „Každoroční daň ukládaná [SKI], úrovním institucím a pojišťovacími společnostmi“ (dále jen „každoroční daň pro SKI“). Tuto daň byly nejprve povinny platit jen belgické SKI, ale na základě uvedeného programového zákona, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2004, začala platit i pro zahraniční SKI obchodující v Belgii se svými podíly.

10 Článek 133b zákona o dědické dani stanoví, že soud může určitým osobám, které se dopustily jednání v rozporu s některými ustanoveními tohoto zákona, uložit zákaz činnosti na dobu od tří měsíců do pěti let a uzavřít rovněž na dobu od tří měsíců do pěti let provozovny společnosti, skupiny či podniku, jehož vedoucí, člen či zaměstnanec byl odsouzen.

11 Článek 161 zákona o dědické dani stanoví:

„Povinnost platit každoroční daň mají od 1. ledna roku, který následuje po jejich zapsání u Commission bancaire, financière et des assurances [Bankovní, finanční a pojišťovací komise]:

1. [SKI], které mají formu společnosti ve smyslu čl. 108 prvního pododstavce bodu 1 a 2 zákona ze dne 4. prosince 1990 o finančních operacích a finančních trzích;

2. správcovské společnosti odpovědné za správu [SKI], které mají smluvní formu, ve smyslu čl. 108 prvního pododstavce bodu 1 a 2 zákona ze dne 4. prosince 1990 o finančních operacích a finančních trzích;

3. zahraniční [SKI] ve smyslu článku 137 zákona ze dne 4. prosince 1990 o finančních operacích a finančních trzích s výjimkou subjektů investujících do pohledávek;

[...]"

12 Článek 161a tohoto zákona stanoví:

„§ 1. Pokud jde o investiční subjekty uvedené v čl. 161 bodu 1 a 2, daň je splatná ze všech čistých částek investovaných k 31. prosinci předchozího roku v Belgii.

Pro účely prvního pododstavce:

1. jsou podíly, které byly nabyty v zahraničí na účet obyvatele Belgického království, považovány za investované v Belgii;

2. aniž je dotčen článek 162, neposkytl-li investiční subjekt správnímu orgánu informace užitečné a nezbytné k vybrání daně, daň je splatná z celkové hodnoty majetku spravovaného k 31. prosinci předchozího roku. Král případně vymezí informace, které jsou užitečné a nezbytné k vybrání daně.

§ 2. Pokud jde o investiční subjekty uvedené v čl. 161 bodu 3, daň je splatná ze všech čistých částek investovaných k 31. prosinci předchozího roku v Belgii, a to od jejich zapsání u Commission bancaire, financière et des assurances [Bankovní, finanční a pojišťovací komise].

Pro účely prvního pododstavce:

1. nelze podíly, které byly finančním zprostředkovatelem investovány v zahraničí, odpovízt od hrubých částek investovaných v Belgii v případě koupě za účasti finančního zprostředkovatele v Belgii;

2. aniž je dotčen článek 162, neposkytl-li investiční subjekt správnímu orgánu informace užitečné a nezbytné k vybrání daně, daň je splatná ze všech hrubých částek investovaných k 31. prosinci předchozího roku v Belgii. Král případně vymezí informace, které jsou užitečné a nezbytné k vybrání daně.

[...]"

13 Článek 162 uvedeného zákona ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu stanovil:

„Pro daň zavedenou v článku 161 platí ustanovení Knihy I upravující dokazování v případě nepříznavého majetku, promlčení, vrácení, stíhání či tresty.

Porušil-li investiční subjekty uvedené v čl. 161 bodu 3 ustanovení této knihy, soud jim může uložit zákaz uvádět v budoucnu na trh podílové jednotky v Belgii. Zákaz oznámí Commission bancaire, financière et des assurances [Bankovní, finanční a pojišťovací komise] a subjektu, který investiční subjekt určil, aby v Belgii dohlížel na rozdělování zisku, prodej či nákup podílů a na rozesílání informací minimálně v jednom jazyce tohoto státu.“

Spor v původním řízení a předěžné otázky

14 NN (L), společnost usazená v Lucembursku, podala přiznání ke každoroční dani za zdaňovací období 2006 z čistých částek investovaných v Belgii k 31. prosinci 2005 a zaplatila tuto daň ve výši 185 739,34 eura v zákonné lhůtě. Poté se obrátila na tribunal de première instance de

Bruxelles (Soud prvního stupně v Bruselu, Belgie), u něhož napadla legalitu uvedené daně z pohledu směrnice 69/335, články 56 až 60 ES, směrnice 85/611 a článku 10 ES, a podpůrně i článku 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 z majetku (dále jen „belgicko-lucemburská smlouva“).

15 Rozsudkem ze dne 23. listopadu 2011 zamítl tribunal de première instance de Bruxelles (Soud prvního stupně v Bruselu) žalobní důvod vycházející z porušení směrnice 69/335, ale vyhověl poslednímu podpůrně uplatňovanému žalobnímu důvodu společnosti NN (L) vycházejícímu z porušení belgicko-lucemburské smlouvy.

16 État belge, SPF Finances se proti tomuto rozsudku odvolal k předkládajícímu soudu, přičemž navrhl, aby bylo určeno, že belgicko-lucemburská smlouva se nevztahuje na každoroční daň placenou SKI, článek 160 a násl. zákona o dědické dani je v souladu s unijním právem a že uvedená daň byla řádně vybrána, a nemusí tedy být vrácena.

17 Společnost NN (L) navrhla, aby byl rozsudek potvrzen. Podpůrně podala vedlejší odvolání směřující proti zamítavému rozhodnutí soudu prvního stupně o žalobním návrhu vycházejícím z porušení směrnice 69/335 a proti tomu, že se nezabýval návrhovými žádáními vycházejícími z porušení ustanovení unijního práva. Společnost NN (L) v tomto ohledu vyzvala předkládající soud, aby předložil k Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

18 Předkládající soud uvádí, že bez ohledu na to, jak má být daň, kterou musí každoročně platit SKI, kvalifikována pro účely určení, zda se na ni vztahuje belgicko-lucemburská smlouva, či nikoli, platí pro uvedenou daň obecný zákaz omezení volného pohybu a nelze předeem vyloučit, že se na ni vztahují ustanovení směrnice 69/335.

19 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 a zejména její články 2, 4, 10 a 11 ve vzájemném spojení vykládány v tom smyslu, že brání takovým ustanovením vnitrostátního práva, jako jsou články 161 a 162 zákoníku o dědické dani, které se týkají daně uložené SKI v rozsahu, v němž je uvedená daň vybírána ročně od SKI, které byly založeny ve formě kapitálové společnosti v jiném členském státě a obchodují se svými podílovými jednotkami v Belgii, a to z celkové částky jejich podílových jednotek upsaných v Belgii snižené o částku způsobilého odkupu nebo náhrady takových úpisů, takže částky vybrané v Belgii takovými SKI podléhají uvedené dani, dokud je mají uvedené subjekty k dispozici?

2) Musí být články 49 až 55 a 56 až 60 ES, případně ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou 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. 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. 2 zákona o dědické dani, pouze pro zahraniční subjekty?

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

podílové jednotky na trh v Belgii?

4) Musí být směrnice 85/611 případně ve vzájemném spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES, vykládána v tom smyslu, že brání takovému zdanění, jako je zdanění popsané výše, v rozsahu, v němž toto zdanění ohrožuje hlavní cíl směrnice, kterým je usnadnit obchodování s podílovými jednotkami SKI v Evropské unii?

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

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

K pedbžným otázkám

K přípustnosti páté otázky

20 Belgická vláda má za to, že pátá otázka je zjevně irelevantní pro účely vyřešení sporu v původním řízení, a je proto nepřijatelná. Uvádí dále, že uvedený soud nspecifikoval ustanovení vnitrostátního práva, která zahraniční SKI diskriminují nebo je administrativně zatěžují ve srovnání s belgickými SKI.

21 Je třeba připomenout, že pro otázky týkající se unijního práva platí domněnka relevantnosti, takže Soudní dvůr smí rozhodnutí o pedbžné otázce položené vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad nebo žádané posouzení platnosti ustanovení unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo pedmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudek ze dne 16. června 2015, Gauweiler a další, C-62/14, EU:C:2015:400, bod 25).

22 Pokud jde o skutkové a právní poznatky, článek 94 jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že žádost o rozhodnutí o pedbžné otázce musí obsahovat stručné vylišení pedmětu sporu, jakož i rozhodných skutečností, nebo alespoň vylišení skutkových okolností, na kterých jsou otázky založeny, znění vnitrostátních pedpisů, jejichž použití přichází v úvahu ve věci v původním řízení, a uvedení důvodů, na základě kterých má pedkládající soud pochybnosti o výkladu určitých ustanovení unijního práva, jakož i vztah, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními pedpisy použitelnými ve sporu v původním řízení.

23 V projednávaném případě není v pedkládacím rozhodnutí uvedeno, jaké administrativní zátěže jsou zahraniční SKI podrobeny, a nejsou v něm uvedena ani ustanovení vnitrostátního práva, na jejichž základě je taková zátěž uplatňována, nebo důvody, které pedkládající soud vedou k tomu, že se v tomto ohledu táže na výklad unijního práva. Za těchto podmínek nedisponuje Soudní dvůr skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na pátou otázku, kterou je proto třeba prohlásit za nepřijatelnou.

K první otázce

24 Podstatou první otázky pedkládajícího soudu je, zda musí být články 2, 4, 10 a 11

směrnice 69/335 vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která zavádí pro SKI takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v povodním řízení, kterou musí platit zahraniční SKI uvádějící podílové jednotky na trh v tomto členském státě.

25 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že daň, kterou musí každoročně platit SKI, není daní za kterou z operací podléhajících dani z kapitálu podle článku 4 směrnice 69/335, které obnášejí, jak uvedl Soudní dvůr v bodě 20 rozsudku ze dne 27. října 1998, Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), převod kapitálu či majetku na kapitálovou společnost v členském státě zdanění nebo vedou ke skutečnému navýšení kapitálu či majetku takové společnosti, což zjevně není případ „jistých částek investovaných v Belgii“, z nichž se uvedená daň platí. Taková daň není ani daní zakázanou v článku 10 směrnice 69/335, jelikož není daní za kterou ze zdanitelných operací uvedených v článku 4 této směrnice, na který čl. 10 písm. a) a b) uvedené směrnice odkazuje, a nespočívá s registrací či jinou formalitou požadovanou k výkonu činnosti ve smyslu čl. 10 písm. c) uvedené směrnice. Tato daň není ani daní za operace podle článku 11 téže směrnice.

26 Každoroční daň, kterou musí zaplatit SKI, proto nespadá do působnosti směrnice 69/335. Tato směrnice tedy nebrání tomu, aby měly zahraniční SKI povinnost platit takovou daň.

27 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že články 2, 4, 10 a 11 směrnice 69/335 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která pro SKI zavádí takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v povodním řízení, kterou musí zaplatit zahraniční SKI uvádějící podílové jednotky na trh v tomto členském státě.

Ke čtvrté otázce

28 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice 85/611, případně ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES, vykládána v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která zavádí pro SKI takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v povodním řízení, kterou musí platit zahraniční SKI uvádějící na trh podílové jednotky v tomto členském státě.

29 Podle belgické vlády je tato otázka nepřípustná, neboť předkládající soud neuvádí články směrnice 85/611, jejichž výklad požaduje, ani důvody, které jej vedly k položení otázky stran výkladu této směrnice.

30 Z textu této otázky však vyplývá, že předkládající soud se táže, zda směrnice 85/611 ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES brání takové dani, jako je každoroční daň ukládaná SKI, jelikož ohrožuje hlavní cíl uvedené směrnice, kterým je usnadnit obchodování s podíly SKIPCP v Unii. Tyto informace stačí k tomu, aby mohl Soudní dvůr podat výklad užitečný pro vyřešení sporu v povodním řízení. Tato otázka je tedy přípustná.

31 Pokud jde o včnou stránku, z druhého až čtvrtého bodu odvodnění směrnice 85/611 vyplývá, že tato směrnice směřuje za účelem zajištění volného uvádění podílových jednotek SKIPCP na trh v Unii ke koordinaci vnitrostátních právních předpisů upravujících SKIPCP sblížením podmínek hospodářské soutěže mezi těmito subjekty na unijní úrovni a zajištěním účinnější a jednotnější ochrany pro podílníky. Uvedená směrnice stanoví pro tyto účely společná obecná pravidla pro povolování, dohled, strukturu, činnost a informace, které musí SKIPCP zveřejňovat (rozsudek ze dne 11. září 2014, Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, bod 33).

32 Je třeba konstatovat, že zdařování SKIPCP není oblastí, kterou by směrnice 85/611, jež neobsahuje žádné ustanovení pro tuto oblast, upravovala. Článek 44 odst. 3 této směrnice však požaduje, aby byly právní a správní předpisy použitelné v hostitelském členském státě na SKIPCP, které nespádají do její působnosti, uplatňovány nediskriminačním způsobem.

33 Z toho vyplývá, že každoroční daň ukládaná SKI nespadá do působnosti směrnice 85/611, přičemž článek 10 ES ani čl. 293 druhá odrážka ES na tomto závěru nic nemění, takže uvedená směrnice nebrání ani tomu, aby taková daňová povinnost platila pro zahraniční SKI, pokud se ustanovení, která ji upravují, uplatní nediskriminačním způsobem, což bude zkoumáno v rámci druhé, třetí a šesté otázky.

34 Na čtvrtou otázku je proto třeba odpovědět tak, že směrnice 85/611, případně ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která zavádí takovou každoroční daň pro SKI, jako je daň dotčená v povodním řízení, kterou musí platit zahraniční SKI uvádějící podílové jednotky na trh v tomto členském státě, pokud je tato právní úprava uplatňována nediskriminačním způsobem.

Ke druhé a třetí otázce

35 Druhá a třetí otázka, které je třeba posoudit společně, se týkají článků 49 až 60 ES, případně ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES, a články 49 a 56 ES, případně ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES. Je však třeba podotknout, že k odpovědi na tyto otázky jsou relevantní pouze články 49 a 56 ES.

36 Zprvė články 50 až 55, 57, 59 a 60 ES zjevně nesouvisí s otázkami předkládajícího soudu týkajícími se souladu daně ukládané každoročně SKI s volným pohybem služeb a kapitálu.

37 Zadruhé článek 58 ES nemá pro odpověď na tyto otázky žádný význam, jelikož uvedená daň platí bez rozdílu pro SKI založené podle belgického práva i pro SKI založené podle zahraničního práva.

38 Zatřetí článek 10 ES, který stanoví obecnou povinnost členským státům, nelze vykládat v tom smyslu, že čtvero států stanoví zvláštní povinnost nad rámec povinností, které mají již na základě článků 49, 56 a 293 ES. Pokud jde o poslední uvedený článek, tento neobsahuje právní úpravu, která by byla jako taková přímě použitelná, ale pouze vymezuje několik otázek, o kterých mezi sebou členské státy mohou v případě potřeby zahájit jednání. Ažkoli zamezení dvojímu zdanění v Unii patří rovněž k cílům Smlouvy o ES, z textu tohoto ustanovení vyplývá, že nemůže samo o sobě zakládat jednotlivcům práva, kterých by se mohli dovolávat před vnitrostátními soudy (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 19. září 2012, Levy a Sebbag, C-540/11, nezveřejněné, EU:C:2012:581, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).

39 Dále je třeba připomenout, že v případě, že se vnitrostátní úprava týká zároveň volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu, Soudní dvůr v zásadě posuzuje dotčené opatření pouze z hlediska jedné z těchto dvou základních svobod, ukáže-li se za okolností věci v povodním řízení, že jedna z nich je ve vztahu k druhé zcela druhotná a může být do ní zahrnuta (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, bod 34, a ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 33).

40 Jak uvedl generální advokát v bodech 48 a 49 stanoviska, daň, kterou musí každý rok platit SKI, se váže k nabývání podílových jednotek zahraničních subjektů, obchodovaných či neobchodovatelných na burze cenných papírů, rezidenty, jelikož se platí z určité hodnoty aktiv SKI. Tato operace patří k pohybům kapitálu uvedeným v části A týkající se „operací s podílovými

jednotkami [SKI]“, oddílu IV přílohy I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [(článek zrušený Amsterodamskou smlouvou)] (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), nadepsané „Operace s podílovými jednotkami [SKI]“, která je podle Soudního dvora demonstrativní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. června 2012, VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, bod 21, a ze dne 21. května 2015, Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, body 23 a 24). Taková daň tedy spadá do oblasti volného pohybu kapitálu.

41 Ačkoli může být takovou daní, kterou musí SKI každoročně zaplatit, dotčen i volný pohyb služeb, jelikož může mít dopad na finanční služby, které zahraniční SKI nabízí v Belgii, tato svoboda je zde druhotná ve vztahu k volnému pohybu kapitálu a může do ní být zahrnuta.

42 Za to, co podmínkou je třeba konstatovat, že podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 56 ES vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která zavádí pro SKI takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v předvodním řízení, kterou musí platit zahraniční SKI uvádějící podílové jednotky na trh v tomto členském státě.

43 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora musí členské státy při výkonu své pravomoci v oblasti přímých daní dodržovat unijní právo, a zejména základní svobody zaručené Smlouvou (viz zejména rozsudek ze dne 23. února 2016, Komise v. Maarsko, C-179/14, EU:C:2016:108, bod 171 a citovaná judikatura).

44 Pokud jde o volný pohyb kapitálu, z ustálené judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 56 odst. 1 ES z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 50, jakož i citovaná judikatura).

45 Společnost NN (L), podle níž Belgické království uplatňuje extraterritoriální fiskální pravomoc v rozporu s mezinárodní praxí, když zahraničním SKI ukládá povinnost platit každoroční daň, v projednávané věci tvrdí, že tato daň je diskriminační a omezuje volný pohyb kapitálu, jelikož s belgickými a zahraničními SKI zachází z fiskálního hlediska stejně, ačkoli jejich situaci nelze objektivně srovnávat. Zahraniční SKI jsou totiž na rozdíl od belgických SKI založeny podle cizího práva, nejsou rezidenty v Belgii a jejich majetek i místo, kde investují kapitál, se nachází v zahraničí. Uvedená daň dále představuje pro zahraniční SKI zátěž, která se v případě lucemburských SKI přičítá navíc k dani z upsání, což snižuje výnosnost podílů všem držitelům, belgickým i zahraničním, odrazuje od upisování takových podílových jednotek, a znevýhodňuje tak zahraniční SKI oproti belgickým.

46 Je však třeba konstatovat, že povinnost platit každoročně tuto daň mají bez rozdílu všechny SKI, belgické i zahraniční, a jediný objektivní rozdíl mezi těmito dvěma skupinami SKI, co se týče této daňové povinnosti, spočívá v tom, že zahraniční SKI platí tuto každoroční daň navíc vedle daní, které musí platit v členském státě, kde jsou usazeny.

47 Soudní dvůr přitom mnohokrát konstatoval, že při neexistenci harmonizace na úrovni Unie neomezují nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států, volný pohyb za předpokladu, že takový výkon není diskriminační (rozsudek ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, bod 38, jakož i citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, bod 28), a že členské státy nemají povinnost přizpůsobit svůj vlastní daňový systém různým daňovým systémům jiných členských států, aby mj. vyloučily dvojí zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze

dne 12. února 2009, Block, C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31).

48 Z toho vyplývá, že daň, která je každoročně ukládána SKI, neomezuje volný pohyb kapitálu.

49 Na druhou a třetí otázku je proto třeba odpovědět tak, že článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která zavádí pro SKI takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v povodním řízení, kterou musí platit zahraniční SKI uvádějící podílové jednotky na trh v tomto členském státě.

K šesté otázce

50 Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 49 a 56 ES vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je článek 162 druhý pododstavec zákona o dědické dani, v níž členský stát stanoví zvláštní sankci, a sice soudní zákaz pro zahraniční SKI uvádět v tomto státě v budoucnosti na trh podílové jednotky, pokud nesplnily povinnost podat každý rok přiznání pro účely výběru každoroční daně od SKI nebo tuto daň nezaplatily.

51 Belgická vláda má za to, že tato otázka je rovněž nepřípustná. Podle jejího názoru se spor v povodním řízení netýká sankce podle článku 162 druhého pododstavce zákona o dědické dani, ale vrácení každoroční daně, kterou musí platit SKI a kterou společnost NN (L) zaplatila za zdaňovací období 2006, takže uvedená otázka nemá žádný vztah k předmětu uvedeného sporu a uplatnění budoucí sankce v této společnosti je hypotetické.

52 Z předkládacího rozhodnutí však vyplývá, že společnost NN (L) zpochybňuje ve sporu v povodním řízení legalitu daně, která jí byla uložena, s poukazem na to, že ustanovení zákona o dědické dani upravující každoroční daň ukládanou SKI včetně ustanovení o sankcích nejsou v souladu s unijním právem. Otázka předkládajícího soudu tedy zjevně má vztah k předmětu sporu v povodním řízení. Pokud jde o hypotetickou sankci, k tomu aby se mohl účastník řízení dovolávat před vnitrostátním soudem porušení unijního práva, nelze vyžadovat, aby musel porušit vnitrostátní právo a sankce mu tak byla uložena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, bod 64). Šestá otázka je proto přípustná.

53 Jelikož sankce stanovená v článku 162 druhém pododstavci zákona o dědické dani spoívá v zákazu ukládanému zahraničním SKI uvádět na trh podílové jednotky v Belgii, musí být posouzena, jak uvedl generální advokát v bodě 65 stanoviska, z hlediska ustanovení o volném pohybu služeb.

54 Pokud jde o tuto sankci, belgická vláda v písemném vyjádření i na jednání před Soudním dvorem uvedla, že tato sankce zrcadlí sankci stanovenou v článku 133b zákona o dědické dani, na niž odkazuje článek 161 první pododstavec uvedeného zákona a která platí pro belgické i zahraniční SKI.

55 Na rozdíl od toho, co tvrdí tato vláda, však sankci stanovenou v článku 133b zákona o dědické dani a sankci stanovenou v čl. 162 druhém pododstavci téhož zákona nelze považovat za rovnocenné, i když první z nich může vést k uzavření SKI se sídlem v Belgii, zatímco druhá nebrání zahraničnímu SKI ve výkonu činnosti jinde. Jak totiž upřesnila belgická vláda při jednání před Soudním dvorem, tyto sankce nejsou ukládány za totéž jednání. Na rozdíl od druhé sankce lze první z nich uložit až poté, co byly určité osoby odsouzeny za jednání v rozporu se zákonem o dědické dani, zatímco druhou lze uložit zahraničnímu SKI, který nepodal každoroční daňové přiznání nebo daň nezaplatil. Druhá sankce konečně nevylučuje první a na rozdíl od ní je časově neomezená.

56 Režim sankcí upravený v belgických právních předpisech se tak jeví jako přísnější vzhledem k zahraničnímu SKI než vzhledem k belgickému SKI, které nemají tytéž zákonné povinnosti. Takové rozdílné zacházení na základě místa usazení může odradit zahraniční SKI od obchodování s podílovými jednotkami v Belgii. Omezuje proto volný pohyb služeb.

57 Belgická vláda odvolává tento rozdíl v zacházení tím, že zákaz výkonu činnosti a rozhodnutí o uzavření podniku odsouzeného zaměstnance a vedoucího na základě článku 133b a čl. 162 prvního pododstavce zákona o dani z příjmu se použije jen s obtížemi na zahraniční SKI, které uvádí na trh podílové jednotky v Belgii za pomoci finančního zprostředkovatele, neboť v tomto státě nejsou rezidenty, a tím, že jiné sankce jako například sankce peněžní by bylo rovněž obtížné vykonat v zahraničí.

58 V tomto ohledu je třeba připomenout, že omezení volného pohybu služeb lze připustit pouze tehdy, je-li odvoláno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je dále třeba, aby použití tohoto omezení bylo s to zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 36 a citovaná judikatura).

59 Soudní dvůr již rozhodl, že nezbytnost zajistit účinné vymáhání daní může být legitimním důvodem obecného zájmu, který může odvolat omezení volného pohybu služeb (rozsudky ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39, jakož i ze dne 19. června 2014, Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 46). Připomněl i to, že pro účely záruky účinného dodržování vnitrostátní právní úpravy lze považovat uložení sankcí, včetně sankcí trestněprávní povahy, za nezbytné, avšak za podmínky, že povaha a výše uložené sankce jsou v každém jednotlivém případě přiměřené závažnosti porušení, které má být sankcionováno (rozsudek ze dne 3. prosince 2014, De Clercq a další, C-315/13, EU:C:2014:2408, bod 73 a citovaná judikatura).

60 Možnost uložit sankci zahraničnímu SKI, který nesplnil povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň, se jeví odvolatelnou potřebou zajistit vymožení daní, kterou musí SKI každoročně zaplatit, a je s to splnit tento cíl.

61 Ažkoli závisí na posouzení soudu, taková sankce zakazující tímto SKI uvádět v budoucnosti na trh podílové jednotky v Belgii, jako je sankce stanovená v čl. 162 druhém pododstavci zákona o dani z příjmu, však nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle, neboť toto ustanovení neomezuje délku platnosti takového zákazu a neumožňuje jej změnit ani uložit jiné méně omezující sankce v závislosti na závažnosti porušení.

62 Na šestou otázku je proto třeba odpovědět tak, že článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je článek 162 druhý pododstavec zákona o dani z příjmu, v níž belgický stát stanoví zvláštní sankci, a sice soudní zákaz pro zahraniční SKI uvádět v tomto státě v budoucnosti na trh podílové jednotky, pokud tyto SKI nesplnily povinnost podat přiznání pro účely vymáhání každoroční daně nebo tuto daň nezaplatily.

K nákladům řízení

63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto dvou Soudní dvůr (druhý senát), rozhodl takto:

- 1) Články 2, 4, 10 a 11 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě belgického státu, která zavádí pro subjekty kolektivního investování takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v původním řízení, kterou musí platit zahraniční subjekty kolektivního investování uvádějící podílové jednotky na trh v tomto belgickém státě.
- 2) Směrnice Rady 85/611/EHS ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP), případně ve spojení s článkem 10 ES a čl. 293 druhou odrážkou ES, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání právní úpravě belgického státu, která zavádí pro subjekty kolektivního investování takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v původním řízení, kterou musí platit zahraniční subjekty kolektivního investování uvádějící podílové jednotky na trh v tomto belgickém státě, pokud je tato právní úprava uplatňována nediskriminačním způsobem.
- 3) Článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě belgického státu, která zavádí takovou každoroční daň, jako je daň dotčená v původním řízení, kterou musí platit zahraniční subjekty kolektivního investování uvádějící podílové jednotky na trh v tomto belgickém státě.
- 4) Článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je článek 162 druhý pododstavec zákona o dědické dani, ve znění programového zákona ze dne 22. prosince 2003, v němž belgický stát stanoví zvláštní sankci, a sice soudní zákaz pro zahraniční subjekty kolektivního investování uvádět v tomto státě v budoucnosti na trh podílové jednotky, pokud tyto subjekty kolektivního investování nesplnily povinnost podat přiznání pro účely vymáhání každoroční daně nebo tuto daň nezaplatily.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.