

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

10. února 2011 *

Ve věci C-25/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal de première instance de Liège (Belgie) ze dne 7. ledna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 15. ledna 2010, v řízení

Missionswerk Werner Heukelbach eV

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, A. Arabadžev, U. Lõhmus (zpravodaj), A. Ó Caoimh a P. Lindh, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: N. Jääskinen,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. října 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Missionswerk Werner Heukelbach eV J. Roselethem, avocat,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci, ve spolupráci s E. Jacobowitzem, avocat,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU a 54 SFEU.

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi sdružením Missionswerk Werner Heukelbach eV (dále jen „Missionswerk“) a Belgickým státem, jehož předmětem je odmítnutí posledně uvedeného státu uplatnit sníženou sazbu daně v případě dědictví, jehož bylo toto sdružení příjemcem.

Právní rámec

Právní úprava Unie

- 3 Podle článku 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10):

„1. Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu člení podle klasifikace uvedené v příloze I.

2. Převody spojené s pohybem kapitálu probíhají za stejných devizových podmínek, které platí pro běžné operace.“

- 4 Mezi způsoby pohybu kapitálu vyjmenovanými v příloze I směrnice 88/361 je v bodě XI této přílohy uveden „Osobní pohyb kapitálu“, který zahrnuje dědictví a odkazy.

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Článek 59 bod 2 zákoníku o dědické dani, stanoveného královskou vyhláškou č. 308 ze dne 31. března 1936 (code des droits de succession) (*Moniteur belge* ze dne 7. dubna 1936, s. 2403), potvrzeného zákonem ze dne 4. května 1936 (*Moniteur belge* ze dne 7. května 1936, s. 3426, dále jen „zákoník“), stanoví, že se daň z přechodu majetku z důvodu smrti snižuje „na 7% pro odkazy ve prospěch neziskových sdružení, podpůrných sdružení nebo národních svazů podpůrných sdružení, profesních spolků a mezinárodních neziskových sdružení, soukromých nadací a veřejně prospěšných nadací“.
- 6 Podle čl. 60 odst. 1 zákoníku, ve znění programového nařízení valonské vlády ze dne 18. prosince 2003 o různých opatřeních v oblasti regionálních daní, finanční a dluhové správy, organizace trhů s energiemi, životního prostředí, zemědělství, místních a jim podřízených orgánů veřejné moci, majetku a bydlení a veřejné služby (*décret-programme du gouvernement wallon, du 18 décembre 2003, portant diverses mesures en matière de fiscalité régionale, de trésorerie et de dette, d'organisation des marchés de l'énergie, d'environnement, d'agriculture, de pouvoirs locaux et subordonnés, de patrimoine et de logement et de la Fonction publique*) (*Moniteur belge* ze dne 6. února 2004, s. 7196), se snížená sazba daně stanovená v čl. 59 bodě 2 uvedeného zákoníku použije pouze na organizace a instituce splňující následující podmínky:

„a) organizace nebo instituce musí mít sídlo:

– v Belgii nebo

- v členském státě Evropského společenství, ve kterém zůstavitel skutečně bydlel nebo pracoval v okamžiku svého úmrtí nebo ve kterém předtím skutečně bydlel nebo pracoval;

b) organizace nebo instituce musí v okamžiku zahájení dědického řízení prostřednictvím této pobočky sledovat, jako hlavní činnost na neziskovém základě, cíle environmentální, filantropické, filozofické, náboženské, vědecké, umělecké, pedagogické, kulturní, sportovní, politické, odborářské, profesní, humanitární, vlastenecké či občanské povahy nebo vzdělávací cíle nebo cíle související s péčí o osoby nebo zvířata, sociální péčí nebo začleňováním osob do společnosti;

c) organizace nebo instituce musí mít své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provoznu na území Evropské unie.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 7 Missionswerk je náboženské sdružení se sídlem v Německu. Dne 5. listopadu 2003 určila J. Renardie, belgická státní příslušnice, vlastnoručně psanou závětí svým univerzálním dědicem toto sdružení. Zůstavitelka, která žila celý život v Belgii, zemřela v Malmédách (Belgie) dne 12. června 2004.

- 8 Dne 14. června 2005 předložilo sdružení Missionswerk prohlášení o dědictví zemřelé u Administration de l'enregistrement et des domaines (Správní úřad registratury a majetkové správy) města Malmédy (dále jen „správní orgán“) a následně zaplatilo dědickou daň s mezní sazbou 80 % ve výši 60 038,51 eur, jejíž úhradu tento správní orgán požadoval.
- 9 Dopisem ze dne 1. prosince 2005 požádalo sdružení Missionswerk správní orgán o přiznání snížené sazby dědické daně podle čl. 59 bodu 2 zákoníku. Tato žádost byl zamítnuta s odůvodněním, že toto sdružení nesplňuje podmínky vyžadované ustanovením čl. 60 odst. 1 tohoto zákoníku.
- 10 Dopisem ze dne 7. srpna 2006 požádalo sdružení Missionswerk správní orgán o vrácení rozdílu mezi použitou mezní a sníženou sazbou dědické daně. Jeho žádost byla uvedeným správním orgánem zamítnuta s odůvodněním, že nebylo dostatečně prokázáno, že by J. Renardie bydlela nebo pracovala v Německu.
- 11 Na základě žaloby podané k předkládajícímu soudu se sdružení Missionswerk domáhá vrácení dědické daně přesahující výši daně při snížené sazbě, o jejíž uplatnění na svůj případ žádá. Toto sdružení tvrdí, že čl. 59 bod 2 a čl. 60 odst. 1 zákoníku vytvářejí diskriminaci v neprospěch osob s bydlištěm ve Valonsku, které odkazují svůj majetek charitativním sdružením nebo organizacím založeným v členských státech Evropské unie, ve kterých tyto osoby nikdy nebydlely ani nepracovaly.

- 12 Za těchto podmínek se Tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat články 18 [SFEU], 45 [SFEU], 49 [SFEU] a 54 [SFEU] tak, že zakazují, aby zákonodárce členského státu přijal nebo zachoval v platnosti pravidlo, jehož účelem je vyhradit příznání snížené sazby daně ve výši 7 % neziskovým sdružením, podpůrným sdružením nebo národním svazům podpůrných sdružení, profesním spolkům a mezinárodním neziskovým sdružením, soukromým nadacím a veřejně prospěšným nadacím, které mají sídlo v členském státě, ve kterém měl zůstavitel, obyvatel Valonska, v okamžiku svého úmrtí skutečně bydliště nebo místo výkonu práce nebo ve kterém měl předtím skutečně bydliště nebo místo výkonu práce?“

K předběžné otázce

K identifikaci relevantních ustanovení práva Unie

- 13 Předkládající soud sice položil svou otázku s ohledem na články 18 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU a 54 SFEU, Komise se však domnívá, že situace, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, spadá do oblasti volného pohybu kapitálu.
- 14 V tomto ohledu je třeba úvodem konstatovat, že pokud jde o otázku, jejímž předmětem je slučitelnost vnitrostátních ustanovení týkajících se výběru dědické daně s právem Unie, jsou ustanovení upravující volný pohyb pracovníků (článek 45 SFEU) i svobodu usazování (články 49 SFEU a 54 SFEU) irelevantní.

- 15 Co se dále týče volného pohybu kapitálu, je třeba připomenout, že jelikož Smlouva o FEU neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“, uznal Soudní dvůr informativní hodnotu klasifikace obsažené v příloze směrnice 88/361, třebaže tato směrnice byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (články 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny články 73b až 73g Smlouvy o ES, které byly samy nahrazeny články 56 ES až 60 ES), přičemž podle jejího úvodu je v ní obsažený seznam pouze demonstrativní (viz rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 39; ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 22; ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 38; ze dne 11. září 2008, Arens Sikken, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 29, a ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, Sb. rozh. s. I-3553, bod 19).
- 16 V tomto ohledu Soudní dvůr, který především připomněl, že dědění, jež spočívá v přechodu majetku zůstaveného zemřelou osobou na jednu či více osob, spadá do bodu XI přílohy I směrnice 88/361, nazvaného „Osobní pohyb kapitálu“, rozhodl, že dědění představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU, s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dědictví omezeny hranicemi jediného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Eckelkamp, bod 39 a citovaná judikatura). Situace, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, kdy osoba s bydlištěm v Belgii odkázala majetek ve prospěch neziskové organizace se sídlem v Německu, přitom v žádném případě není čistě vnitrostátní situací.
- 17 Z toho vyplývá, že na takovou věc, jako je věc, která je předmětem původního řízení, se použijí ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.
- 18 Konečně, pokud jde o relevantnost odkazu na článek 18 SFEU uvedeného v předběžné otázce, který stanoví obecnou zásadu zákazu jakékoli diskriminace na základě

státní příslušnosti, je třeba připomenout, že se toto ustanovení použije autonomně pouze v situacích upravených právem Unie, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla zákazu diskriminace (rozsudky ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 26. října 2010, Schmelz, C-97/09, Sb. rozh. s. I-10465, bod 44).

- 19 Vzhledem k tomu, že se použijí ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu, která stanoví zvláštní pravidla zákazu diskriminace, článek 18 SFEU se tedy nepoužije.
- 20 Je tedy třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vyhrazuje příznání snížené sazby dědické daně neziskovým organizacím se sídlem v tomto členském státě nebo v členském státě, ve kterém měl zůstavitel v okamžiku svého úmrtí skutečně bydliště či místo výkonu práce nebo ve kterém měl předtím skutečně bydliště či místo výkonu práce.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

- 21 Článek 63 odst. 1 SFEU obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.
- 22 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu jsou v případě dědění ta opatření, jejichž následkem se snižuje hodnota dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, kde se

dotyčný majetek nachází a který zdaňuje dědění tohoto majetku (výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden, bod 44 a citovaná judikatura).

- 23 V projednávané věci vnitrostátní ustanovení, o která se jedná ve věci v původním řízení, vyhrazují příznání snížené sazby dědické daně neziskovým organizacím se sídlem v Belgii nebo v členském státě, ve kterém měl zůstavitel v okamžiku svého úmrtí skutečně bydliště či místo výkonu práce nebo ve kterém měl předtím skutečně bydliště či místo výkonu práce.
- 24 Tato ustanovení tak vedou k tomu, že dědictví podléhá vyšší dani, pokud je dědicem nezisková organizace se sídlem v členském státě, ve kterém zůstavitel skutečně nebydlel ani nepracoval, a mají tedy za následek omezení pohybu kapitálu tím, že způsobují snížení hodnoty uvedeného dědictví (viz obdobně výše uvedený rozsudek Eckelkamp, bod 45).
- 25 Krom toho, jak uvedla Komise, uplatnění vyšší sazby daně na určité přeshraniční pohyby kapitálu ve srovnání se sazbami, které se uplatní na pohyby kapitálu v rámci Belgie, může učinit tyto přeshraniční pohyby kapitálu méně přitažlivými tím, že odrazuje belgické rezidenty od toho, aby určily svými dědici osoby usazené v členských státech, ve kterých skutečně nebydleli ani nepracovali (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 38).
- 26 Taková vnitrostátní právní úprava tedy představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU.

K odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

- 27 Podle belgické vlády je rozdílné zacházení, které vyplývá z valonské právní úpravy dotčené v původním řízení odůvodněno, jelikož takové neziskové organizace, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, se s ohledem na cíl sledovaný belgickou právní úpravou nenacházejí v situaci, která by byla objektivně srovnatelná se situací organizací se sídlem v Belgii. Členské státy mají podle ní zaprvé právo vyžadovat, aby pro účely poskytnutí určitých daňových zvýhodnění existoval mezi neziskovými organizacemi a činnostmi, které vykonávají, dostatečně úzký vztah, a zadruhé právo rozhodnout, jaké jsou společenské zájmy, které chtějí podporovat poskytnutím daňových zvýhodnění těmto organizacím. Tvrdí, že v daném případě je uvedená právní úprava pro belgický územní celek přínosem.
- 28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 65 odst. 1 písm. a) a odst. 3 SFEU není článkem 63 SFEU dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován pod podmínkou, že tato ustanovení nepředstavují ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu tohoto článku 63.
- 29 Z judikatury vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní daňová úprava mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29; ze dne 8. září 2005, Blanc-kaert, C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685, bod 42, a ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 68).

- 30 Soudní dvůr již rozhodl, že ačkoli je legitimní, aby členský stát vyžadoval pro účely poskytnutí určitých daňových zvýhodnění, aby mezi organizacemi, které uznává za organizace sledující některé z jeho cílů obecného zájmu, a činnostmi, které tyto organizace vykonávají, existoval dostatečně úzký vztah (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, bod 37), nemůže nicméně vyhradit poskytnutí takových zvýhodnění pouze těm organizacím, jejichž činnosti jej mohou zbavit některých jeho povinností, které mají sídlo na jeho území (výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 44).
- 31 Z takového případného zbavení povinností předně nevyplývá, že členský stát může zavést rozdílné zacházení mezi vnitrostátními organizacemi uznanými za obecně prospěšné a organizacemi uznanými za obecně prospěšné se sídlem v jiném členském státě na základě toho, že odkazy učiněné ve prospěch posledně uvedených organizací, a to i když jejich činnosti odpovídají cílům právní úpravy prvně uvedeného členského státu, nemohou vést k takové rozpočtové kompenzaci. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že nezbytnost předcházet snížení daňového výnosu nepatří ani k důvodům uvedeným v článku 65 SFEU, ani nemůže být považována za naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení svobody zavedené Smlouvou (výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 46).
- 32 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pokud organizace uznaná za obecně prospěšnou v jednom členském státě splňuje podmínky uložené za tímto účelem právními předpisy jiného členského státu a má za cíl podporu totožných společenských zájmů, takže by mohla být uznána za obecně prospěšnou v posledně uvedeném členském státě – posouzení čehož přísluší vnitrostátním orgánům tohoto posledně uvedeného členského státu, včetně soudů – nemohou orgány tohoto členského státu upřít této organizaci právo na rovné zacházení pouze z toho důvodu, že není usazena na území uvedeného členského státu (výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 49).
- 33 Organizace, která má sídlo v jednom členském státě a která splňuje podmínky uložené jiným členským státem k poskytnutí daňových zvýhodnění, se totiž nachází,

z hlediska poskytnutí daňových zvýhodnění posledně uvedeným členským státem, jež mají za cíl podpořit dotyčné obecně prospěšné činnosti, v situaci srovnatelné se situací, v níž se nacházejí obecně prospěšné organizace, které mají sídlo v posledně uvedeném členském státě (výše uvedený rozsudek Persche, bod 50).

- 34 V daném případě je třeba konstatovat, že valonská právní úprava dotčená v původním řízení má jako kritérium pro určení, zda je třeba uplatnit sníženou sazbu dědické daně, místo, kde se nachází sídlo neziskové organizace, a to buď v Belgii, nebo v členském státě, ve kterém měl zůstavitel skutečně bydliště či místo výkonu práce. Za těchto okolností, jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 31 až 33 tohoto rozsudku, platí, že pokud dotčená organizace uznaná za obecně prospěšnou splňuje kromě podmínky sídla ostatní podmínky uložené valonskou právní úpravou za účelem přiznání daňových zvýhodnění v oblasti dědické daně – k posouzení čehož je příslušný předkládající soudu – nemohou orgány tohoto členského státu upřít této organizaci právo na rovné zacházení pouze z toho důvodu, že není usazena na území uvedeného členského státu ani v členském státě, ve kterém zůstavitel bydlel nebo pracoval.
- 35 V každém případě je třeba dojít k závěru, že belgická právní úprava neumožňuje dosáhnout sledovaného cíle spočívajícího v daňovém zvýhodňování pouze těch organizací, z jejich činností má přínos uvedený belgický územní celek.
- 36 Právní úprava dotčená v původním řízení totiž tím, že používá jako kritérium pro stanovení existence úzkého vztahu s belgickým územním celkem místo, kde se nachází sídlo neziskové organizace, vede k tomu, že zachází rozdílně nejen s organizacemi se sídlem na belgickém území a těmi, které toto kritérium nespĺňují, jež mají úzký vztah s tímto územním celkem, ale podobným způsobem rovněž s organizacemi se sídlem v Belgii bez ohledu na to, zda si vytvořily, či nikoli úzký vztah k tomuto územnímu celku.

- 37 Ze všech předchozích úvah vyplývá, že je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vyhrazuje příznání snížené sazby dědické daně neziskovým organizacím se sídlem v tomto členském státě nebo v členském státě, ve kterém měl zůstavitel v okamžiku svého úmrtí skutečně bydliště nebo místo výkonu práce nebo ve kterém měl předtím skutečně bydliště nebo místo výkonu práce.

K nákladům řízení

- 38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vyhrazuje příznání snížené sazby dědické daně neziskovým organizacím se sídlem v tomto členském státě nebo v členském státě, ve kterém měl zůstavitel v okamžiku svého úmrtí skutečně bydliště nebo místo výkonu práce nebo ve kterém měl předtím skutečně bydliště nebo místo výkonu práce.

Podpisy.