

HALLEY

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2011. szeptember 15.\*

A C-132/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Belgium) a Bírósághoz 2010. március 15-én érkezett, 2010. február 12-i határozatával terjesztett elő az előtte

**Olivier Halley,**

**Julie Halley,**

**Marie Halley**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

\* Az eljárás nyelve: holland.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev, A. Rosas, U. Löhmus (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,  
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsnok,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. január 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- O. Halley, J. Halley és M. Halley képviseletében A. Biesmans és R. Deblauwe advocaten,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal, P. van Nuffel és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 26. cikk, EUMSZ 49. cikk, EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az O. Halley, J. Halley, valamint M. Halley és a Belgische Staat között azon vállalkozás névre szóló részvényeit terhelő öröklési illeték tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelynek a tényleges ügyvezetési központja nem Belgiumban található.

### **Jogi háttér**

#### *Az uniós szabályozás*

- 3 A Szerződés 67. cikkének [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o., magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet 1. kötet 10. o.) 1. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A következő rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti tőke mozgásokra vonatkozó korlátozásokat. Az irányelv alkalmazásának megkönnyítése érdekében a tőke mozgások osztályozása az I. mellékletben foglalt nomenklatúrával összhangban történik.”

- 4 A 88/361 irányelv 1. cikkében említett tőkemozgások között ezen irányelv I. melléklete a „Személyes tőkemozgások” című XI. részében említi többek között az örökségeket és hagyatékokat.

#### *A nemzeti szabályozás*

- 5 Az 1936. március 31-i 308. sz. királyi rendelettel (*Belgisch Staatsblad*, 1936. április 7., 2403. o.) megállapított és az 1936. május 4-i törvénnyel (*Belgisch Staatsblad*, 1936. május 7., 3426. o.) megerősített, az öröklési illetékekről szóló törvénykönyv (a továbbiakban: törvénykönyv) 1. cikkének 1.<sup>o</sup> pontja úgy rendelkezik, hogy minden, az örök-hagyó hagyatékában található és megörökölt vagyontárgynak a tartozások levonása után fennmaradó értéke után öröklési illetéket kell fizetni.
- 6 A törvénykönyv 111. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A [Belga] Királyság területén található, forgalmi értéken bevallott hagyatéki vagyon egésze vagy egy része alulértékelésének megállapítása céljából a címzett – a 105. cikkben meghatározott egyéb bizonyítási eszközök lehetőségének sérelme nélkül – szakértői véleményt kérhet az említett javak esetében; ingó materiális javak esetében a szakértői véleményhez való e jog mindazonáltal csak a tengeri hajók és a csónakok tekintetében gyakorolható.”

- 7 Az említett törvénykönyv 137. cikke első bekezdésének 2.<sup>o</sup> pontja előírja, hogy az elévülési idő „az olyan javakra vonatkozó szakértői vélemények esetében, amelyek ilyen ellenőrzés tárgyát képezik, valamint az említett javak alulértékelése esetén az illetékek, kamatok és pénzbírságok esetében két év; az olyan javak alulértékelése esetén, amelyek nem képezik szakértői vélemény tárgyát, az illetékek, kamatok és pénzbírságok elévülési ideje tíz év; az elévülés az öröklési nyilatkozat benyújtásának napján kezdődik.”

**Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 8 A. De Pinsun és P.-L. Halley, az alapügy felpereseinek szülei 2003. december 6-án egyidejűleg hunytak el. Lakóhelyük Tervurenben (Belgium) volt, és az öröklési nyilatkozatot Leuvenben kellett benyújtani.
- 9 2004. augusztus 16-án és 2005. augusztus 16-án az alapügy felperesei öröklésiilleték-előlegként először 16 millió, majd 4 millió eurót fizettek meg.
- 10 2005. november 7-én az alapügy felperesei a leuveni adóhivatalhoz az apjuk, illetve az anyjuk hagyatékára vonatkozóan két öröklési nyilatkozatot nyújtottak be.
- 11 A hagyatékhoz tartozott a Carrefour SA társaságnak – amelynek a székhelye az alapügy tényállásának időpontjában Levallois-Perre-ben (Franciaország) volt – az örökös-társi közösséget mindkét esetben felerészben megillető 2 172 600 darab névre szóló részvénye és ugyanezen társaság 2085 darab bemutatóra szóló részvénye. Az alapügy felperesei a névre szóló részvényeket darabonként 28,31 euróra értékelték, amely – 35% levonásával – a szüleik halálának a napján fennálló tőzsdei értéknek felelt meg.
- 12 A derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (leuveni harmadik adókönyvelési hivatal) 2008. február 20-i levelében arról tájékoztatta az alapügy felpereseit, hogy a brüsszeli központi hivatal 2008. január 29-én úgy határozott, hogy a részvényeket egyenként 43,55 euróra kell értékelní.

- 13 A kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetlevelükben az alapügy felperesei elsődlegesen arra hivatkoznak, hogy a belga adóhatóságnak az említett névre szóló részvények alulértékelésének a megállapítására való joga elévült. Másodlagosan vitatják e részvényeknek az ezen adóhatóság által megállapított értékét.
- 14 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a törvénykönyv 137. cikke első bekezdésének 2. pontjával összefüggésben értelmezett 111. cikke alapján lehetőség van a névre szóló részvényekre vonatkozó, ezen 111. cikkben említett szakértői véleményre, feltéve hogy azok Belgiumban található társaságéi. A részvényeket az e tagállamban található részvényeknek kell tekinteni, ha az érintett társaság tényleges ügyvezetési központja ott található. Ebben az esetben a részvények értékelésének elévülési ideje két év. Azonban az olyan társaságban fennálló részvények esetében, amelyeknek a tényleges ügyvezetése a belga területen kívül található, ilyen szakértői vélemény nem lehetséges, és az elévülési idő tíz év.
- 15 Mivel a rechtbank van eerste aanleg te Leuven úgy vélte, hogy az alapeljárásban az uniós jog értelmezésére vonatkozó kérdések merültek fel, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e az [EUMSZ] 26., [EUMSZ] 49., [EUMSZ] 63. és [EUMSZ] 65. cikkel a [törvénykönyv] 111. cikkével összefüggésben értelmezett 137. cikke (1) bekezdésének 2. pontja, amely értelmében a névre szóló részvényeket terhelő öröklési illeték elévülési ideje két év, ha a társaság tényleges ügyvezetési központja Belgiumban van, míg ez az elévülési idő tíz év, ha a társaság tényleges ügyvezetési központja nem Belgiumban található?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

### *Az alapügyben szóban forgó szabadságról*

- 16 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés az EUMSZ 26. cikkre, EUMSZ 49. cikkre., EUMSZ 63. cikkre és EUMSZ 65. cikkre vonatkozik. A Bírósághoz előterjesztett észrevételeiben a belga kormány és az Európai Bizottság azzal érvelnek, hogy az alapügy tekintetében csak a két utóbbi, vagyis a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések relevánsak.
- 17 E tekintetben a mára megszilárdult ítélkezési gyakorlatból következik, hogy annak meghatározása érdekében, hogy a nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás tárgyát kell figyelembe venni (a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4051. o.] 22. pontja és a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8591. o.] 36. pontja).
- 18 Az alapügyben az érintett nemzeti szabályozás tárgya azon időszak megállapítása, ameddig elvégezhető az öröklés útján átszálló, azon társaságban fennálló névre szóló részvények értékelése, amelynek a tényleges ügyvezetési központja a belga területen kívül található.
- 19 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, és amely a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes tőkemozgások” című XI. része alá tartozik, tőkemozgásnak minősül az EUMSZ 63. cikk értelmében, azon eseteket kivéve, amikor a tőkemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd ebben az értelemben a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember

11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6845. o.] 39. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Az olyan helyzet, mint amelyről az alapügyben van szó, amelyben egy belga illetőségű személy olyan társaságban rendelkezik részvényekkel, amelynek a tényleges ügyvezetési központja Franciaországban található, semmiképpen sem minősül tisztán belső helyzetnek.

- 20 Ebből következik, hogy az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni olyan esetben, mint amely az alapügyben szerepel.
- 21 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal elentétes valamely tagállam olyan jogi szabályozása, amely az öröklési illeték területén a névre szóló részvények értékelésére eltérő elévülési határidőt ír elő aszerint, hogy e tagállamban található-e, vagy sem a tényleges ügyvezetési központja a kibocsátó társaságnak, amelynek az elhunyt a részvényese volt.

### *A tőke szabad mozgása korlátozásának a fennállása*

- 22 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, tőke-mozgást korlátozó intézkedések különösen azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, vagy ilyen beruházásokat tartsanak fenn (lásd ebben az értelemben a C-377/07. sz. STEKO Industriemontage ügyben 2009. január 22-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-299. o.] 23. és 24. pontját, valamint a C-450/09. sz. Schröder-ügyben 2011. március 31-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-2497. o.] 30. pontját).



- 23 Az alapügyben szóban forgó jogi szabályozással kapcsolatban az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az ahhoz vezet, hogy a névre szóló részvények értékelésére vonatkozó elévülési idővel kapcsolatban az öröklési illetékre tekintettel különbséget állapít meg a részvényt kibocsátó vállalkozás tényleges ügyvezetési központjának a helye szerint, mivel az olyan társaság által kibocsátott részvények értékelésére vonatkozó elévülési idő, amelynek a tényleges ügyvezetési központja Belgiumban található, két év, miközben ha a részvények olyan társaságban állnak fenn, amelynek e központja más tagállamban található, az említett elévülési idő tíz év.
- 24 Márpedig ilyen hosszabb elévülési idő alkalmazása olyan társaság részvényeivel rendelkező örökösök esetében, amelynek a tényleges ügyvezetési központja a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található, azzal a következménnyel járhat, hogy eltántorítja a belga illetőségű személyeket attól, hogy az e tagállamon kívül található vagyoni eszközökbe beruházásokat hajtsanak végre, vagy azokban beruházásokat tartsanak fenn, mivel az örökösök hosszabb ideig maradnak abban a bizonytalan helyzetben, hogy esetleg utólagos adómegállapítást alkalmaznak esetükben.
- 25 Az ilyen nemzeti jogi szabályozás tehát a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának minősül.

*A tőke szabad mozgása korlátozásának az igazolásáról*

- 26 A tőke szabad mozgása korlátozásának az igazolása céljából a belga kormány egyrészt az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának a szükségességére és másrészt az adócsalás elleni küzdelemre vonatkozó megfontolásokra hivatkozik.

- 27 Az említett kormány szerint az adóellenőrzés hatékonyságával kapcsolatban a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található társaságok részvényeinek az értékelésére vonatkozó hosszabb elévülési idő alkalmazása azért szükséges, hogy be lehessen szerezni az ezekre vonatkozó információkat.
- 28 Az adócsalás elleni küzdelemmel kapcsolatban az ilyen határidő lehetővé teszi a belga adóhatóságok számára azt, hogy a külföldön található társaságok részvényei alulértékelésének a felfedezése esetén vizsgálatot kezdenek, és amennyiben bebizonyosodik, hogy e részvényekre túl alacsony összegű illetéket vetettek ki, kiegészítő illetéket alkalmazzanak.
- 29 Ezenkívül a belga kormány azzal érvel, hogy az olyan jogi szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, azért szükséges, mert az említett hatóságok nem rendelkeznek tényleges lehetőséggel a Belga Királyságtól eltérő tagállamban birtokolt eszközökről való információszerzésre. E kormány megállapítja, hogy a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) 2. cikke alapján benyújtott, információ iránti kérelmet egy tagállam csak abban a konkrét esetben terjeszthet elő, ha ezen utóbbi kezdettől fogva rendelkezik már kielégítő információval.
- 30 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adócsalás elleni küzdelem és az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának a szükségessége olyan nyomós közérdek, amely igazolhatja az EUM-Szerződés által biztosított szabad mozgás gyakorlásának a korlátozását (az adócsalás elleni küzdelemmel kapcsolatban lásd különösen a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8203. o.] 32. pontját és az adóellenőrzés hatékonyságával kapcsolatban a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-359. o.] 52. pontját).

- 31 Azonban a tőke szabad mozgásának korlátozása ilyen jogcímen kizárólag akkor fogadható el, ha az alkalmas a szóban forgó cél megvalósításának biztosítására anélkül, hogy túllépné az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd különösen a C-72/09. sz. *Établissements Rimbaud* ügyben 2010. októbere 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10659. o.] 33. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 32 Márpedig még feltételezve is azt, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti jogi szabályozás eléri az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának a szükségességére és az adócsalás elleni küzdelemre vonatkozó célokat, meg kell jegyezni, hogy az ilyen szabályozás túllépi azt a mértéket, amely e célkitűzések megvalósításához szükséges.
- 33 A Bíróságnak az abban az esetben történő utólagos adómegállapítás elelévülési idejére vonatkozó ítélkezési gyakorlatából, ha az adóhatóságok elől megtakarításokat és/vagy követelésekből származó jövedelmeket titkolnak el, ugyanis kitűnik, hogy két esetet kell megkülönböztetni: ebből az első azon helyzetnek felel meg, amelyben az adóköteles tényezőket eltitkolják, és az említett hatóságok nem rendelkeznek a vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal, és a második eset azon helyzet, amelyben az adóhatóságok rendelkeznek az ezen adóköteles tényezőkre vonatkozó információkkal (a C-155/08. és C-157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-5093. o.] 62. és 63. pontja).
- 34 Az alapügyben vitathatatlan, hogy a szóban forgó névre szóló részvényeket megemlítik az öröklési nyilatkozatokban, és így az érintett tagállam adóhatóságai rendelkeznek az e részvényekre vonatkozó információkkal. Az alapügyben szóban forgó jogi szabályozás ezért a fenti pontban említett második eset körébe tartozik.
- 35 Márpedig a második esettel kapcsolatban a Bíróság a fent hivatkozott X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben hozott ítélet 74. pontjában úgy ítélte meg, hogy nem igazolható az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elelévülési idejének valamely tagállam általi alkalmazása, amely nem kifejezetten annak lehetővé tételét célozza, hogy e tagállam adóhatóságai hasznosan vehessék igénybe a tagállamok közötti

kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusokat, és amely akkor lép működésbe, ha más tagállamban található az érintett adóköteles tényező.

- 36 Amennyiben ugyanis valamely tagállam adóhatóságai rendelkeznek olyan bizonyítékkal, amely lehetővé teszi számukra, hogy más tagállamok illetékes hatóságaihoz forduljanak, akár a 77/799 irányelvben vagy kétoldalú megállapodásokban előírt kölcsönös segítségnyújtás útján azért, hogy ez utóbbi hatóságok megadják nekik az adó helyes összegének megállapításához szükséges információkat, azon egyszerű tény, hogy az érintett adóköteles tényezők másik tagállamban találhatók, nem igazolja az utólagos adómegállapítás kiegészítő elvülési idejének általános alkalmazását, amely egyáltalán nem függ e kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok hasznos igénybevételéhez szükséges időtartamtól (a fent hivatkozott X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben hozott ítélet 75. pontja).
- 37 Márpedig a jelen ügyben igaz ugyan, hogy az említett irányelv nem alkalmazandó az öröklési illetékre, a Bírósághoz benyújtott iratokból kiderül, hogy nem tűnik kizártnak, hogy a belga adóhatóságok a szóban forgó részvények értékének a vizsgálata érdekében mindazonáltal folyamodhattak volna más olyan kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusokhoz, mint amilyen különösen a Franciaország és Belgium között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint bizonyos, a hagyatékot terhelő adókkal és az illetékekkel kapcsolatos kérdésekről 1959. január 20-án, Brüsszelben létrejött megállapodás.
- 38 Mindenesetre amint a Bizottság helyesen megjegyezte, a tőzsdén jegyzett olyan társaságok részvényei értékének a meghatározása céljából, mint amelyekről az alapügyben szó van, semmi nem akadályozza meg a belga adóhatóságokat abban, hogy a vizsgálatuk elindítása érdekében az e részvényeknek a tulajdonosuk halálának az időpontjában vagy a sajtóban, vagy az interneten feltüntetett árfolyamára hivatkozzanak. Amint az a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, e hatóságok egyébként végül

ezen az alapon értékelték több mint két évvel az öröklési nyilatkozatok benyújtását követően az alapügyben szóban forgó részvényeket.

- 39 Ebből következik, hogy az olyan társaságban fennálló részvények értékelésére rendelkezésre álló tízéves idő, amelynek a tényleges ügyvezetési központja a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található, nem igazolható, mivel az ilyen elévülési idő általános alkalmazása egyáltalán nem függ a kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok vagy e részvények értékének a vizsgálatát lehetővé tevő más eszközök hasznos igénybevételéhez szükséges időtartamtól.
- 40 A fenti megállapításokból következik, hogy az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan jogi szabályozása, mint amelyről az alapügyben szó van, amely az öröklési illeték területén tízéves elévülési időt ír elő az olyan társaság névre szóló részvényeinek az értékelésére, amelynek az elhunyt a részvényese volt, és amelynek a tényleges ügyvezetési központja más tagállamban található, míg ugyanezen határidő két év, amennyiben a tényleges ügyvezetési központ az első tagállamban található.

## **A költségekről**

- 41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

**Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan jogi szabályozása, mint amelyről az alapügyben szó van, amely az öröklési illeték területén tízéves elévülési időt ír elő az olyan társaság névre szóló részvényeinek az értékelésére, amelynek az elhunyt a részvényese volt, és amelynek a tényleges ügyvezetési központja más tagállamban található, míg ugyanezen határidő két év, amennyiben a tényleges ügyvezetési központ az első tagállamban található.**

Aláírások