

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 15. septembra 2011\*

Vo veci C-132/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Belgicko) z 12. februára 2010 a doručený Súdnemu dvoru 15. marca 2010, ktorý súvisí s konaním:

**Olivier Halley,**

**Julie Halley,**

**Marie Halley**

proti

**Belgickému kráľovstvu,**

\* Jazyk konania: holandčina.

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Arabadžiev, A. Rosas, U. Lõhmus (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

generálny advokát: N. Jääskinen,  
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. januára 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- O. Halley, J. Halley a M. Halley, v zastúpení: A. Biesmans a R. Deblauwe, advokaten,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, P. van Nuffel a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 26 ZFEÚ, 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi O. Halley, J. Halleyovou a M. Halleyovou na jednej strane a Belgickým kráľovstvom na druhej strane vo veci dlhových dedičských daní z akcií na meno podniku, ktorého miesto skutočného vedenia sa nenachádza v Belgicku.

### **Právny rámec**

#### *Právna úprava Únie*

- 3 V zmysle článku 1 ods. 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mím. vyd. 10/001, s. 10):

„Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.“

- 4 Medzi pohybmi kapitálu uvedenými v článku 1 smernice 88/361 sú v jej prílohe I v bode XI, nazvanom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, spomenuté najmä dedičstvá a odkazy.

### *Vnútroštátna právna úprava*

- 5 Článok 1 bod 1 Zákonníka o dani z dedičstva, zavedeného kráľovským nariadením č. 308 z 31. marca 1936 (*Belgisch Staatsblad* zo 7. apríla 1936, s. 2403) a potvrdeného zákonom zo 4. mája 1936 (*Belgisch Staatsblad* zo 7. mája 1936, s. 3426) (ďalej len „zákonník“), stanovuje, že dedičská daň sa vypočíta z celkovej hodnoty dedičstva, ktoré nadobudnú dedičia po odpočítaní dlhov po poručiťelovi.
- 6 Článok 111 zákonníka stanovuje:

„Na účely zistenia, že bola stanovená príliš nízka predajná hodnota celej pozostalosti alebo jej časti, nachádzajúcej sa v Belgickom kráľovstve, ktorá sa považuje za jej trhovú hodnotu, môže príjemca bez toho, aby tým boli dotknuté ostatné dôkazné prostriedky uvedené v článku 105, požadovať vykonanie ocenenia týchto majetkových hodnôt; v prípade hmotného hnuťelného majetku sa však toto právo použije len na námorné plavidlá a člny.“

- 7 Článok 137 prvý odsek bod 2 tohto zákonníka stanovuje, že premlčanie nároku v súvislosti „s ocenením majetkových hodnôt, ktoré podliehajú takejto kontrole, a v súvislosti s daňami, úrokmi a peňažnými pokutami v prípade príliš nízkeho ocenenia uvedených majetkových hodnôt nastane po dvoch rokoch; pokiaľ ide o dane, úroky a peňažné pokuty v prípade príliš nízkeho ocenenia majetkových hodnôt, ktoré nepodliehajú oceneniu, nastane premlčanie po desiatich rokoch; premlčacia lehota začína plynúť dňom podania daňového priznania“.

**Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

- 8 Pani De Pinsun a pán Halley, rodičia žalobcov v konaní vo veci samej, zomreli súčasne 6. decembra 2003. Bydlisko mali v Tervurene (Belgicko) a daňové priznanie k dedičskej dani bolo podané v Leuvene.
  
- 9 V dňoch 16. augusta 2004 zaplatili žalobcovia v konaní vo veci samej preddavky na dedičskú daň vo výške 16 miliónov eur a 16. augusta 2005 vo výške 4 milióny eur.
  
- 10 Dňa 7. novembra 2005 podali žalobcovia v konaní vo veci samej na daňovom úrade v Leuvene daňové priznania k dedičskej dani. Jedno priznanie sa vzťahovalo na pozostalosť po otcovi a druhé sa týkalo pozostalosti po matke.
  
- 11 Pozostalosť zahŕňala v každom z dvoch prípadov polovicu spoločne vlastnených 2 172 600 akcií na meno spoločnosti Carrefour SA, ktorej sídlo sa v čase, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej, nachádzalo v Levallois-Perret (Francúzsko), a polovicu spoločne vlastnených 2 085 akcií tej istej spoločnosti na doručiteľa. Žalobcovia v konaní vo veci samej ohodnotili akcie na meno na 28,31 eura za akciu, čo zodpovedalo burzovej hodnote v čase smrti ich rodičov po odpočítaní zníženia hodnoty o 35%.
  
- 12 Listom z 20. februára 2008 informoval Derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (Tretí daňový úrad Leuven) žalobcov v konaní vo veci samej, že ústredná správa v Bruseli 29. januára 2008 rozhodla, že akcie treba oceniť sumou 43,55 eura za akciu.

- 13 Vo svojej žalobe podanej na vnútroštátny súd žalobcovia v konaní vo veci samej v prvom rade namietajú premlčanie pohľadávky belgickej daňovej správy z dôvodu príliš nízkeho ocenenia uvedených akcií na meno. Subsidiárne napadli hodnotu týchto akcií, ktorú im prisúdila táto daňová správa.
- 14 Z prejudiciálnej otázky vyplýva, že v zmysle výkladu článku 111 v spojení s článkom 137 prvým odsekom bodom 2 zákonníka je ocenenie akcií na meno uvedené v tomto článku 111 možné, keď ide o akcie spoločnosti, ktorá sa nachádza v Belgicku. Akcie sa považujú za nachádzajúce sa v Belgickom kráľovstve, ak sa tam nachádza miesto skutočného vedenia dotknutej spoločnosti. Premlčacia lehota na ocenenie akcií je v tomto prípade dva roky. Avšak pre akcie spoločnosti, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza mimo belgického územia, takéto ocenenie nie je možné, a preto sa táto lehota zvyšuje na desať rokov.
- 15 Rechtbank van eerste aanleg te Leuven usúdil, že v spore vo veci samej je nevyhnutný výklad práva Únie, a preto rozhodol prerušiť konanie a Súdnemu dvoru položil túto prejudiciálnu otázku:

„Sú ustanovenia článku 137 prvého odseku bodu 2 zákonníka... v spojení s článkom 111 toho istého zákonníka, podľa ktorých je premlčacia lehota pre dlhovanú dedičskú daň z akcií na meno dva roky v prípade, ak sa miesto skutočného vedenia spoločnosti nachádza v Belgicku, zatiaľ čo ak sa miesto skutočného vedenia spoločnosti v Belgicku nenachádza, uplatňuje sa premlčacia lehota desať rokov, zlučiteľné s článkami 26 [ZFEÚ], 49 [ZFEÚ], 63 [ZFEÚ] a 65 [ZFEÚ]?“

## O prejudiciálnej otázke

### *O predmetnej slobode v konaní vo veci samej*

- <sup>16</sup> Otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka článkov 26 ZFEÚ, 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ. Belgická vláda a Európska komisia vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru tvrdia, že relevantné pre konanie vo veci samej sú iba dve posledné ustanovenia, teda tie, ktoré sa týkajú voľného pohybu kapitálu.
- <sup>17</sup> V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na účely určenia, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje niektorá zo slobôd pohybu, z judikatúry, ktorá je už v súčasnosti ustálená, vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri rozsudok z 24. mája 2007, *Holböck*, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 22, a zo 17. septembra 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 36).
- <sup>18</sup> V konaní vo veci samej je predmetom spornej vnútroštátnej právnej úpravy určenie lehoty, v rámci ktorej môže byť vykonané ocenenie akcií na meno spoločnosti, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza mimo belgického územia a akcie sú prevádzané v dôsledku dedenia.
- <sup>19</sup> Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že dedenie, ktoré spočíva v prechode majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viacero osôb, spadá pod bod XI prílohy I smernice 88/361, nazvaný „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, pričom predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ s výnimkou prípadov, keď sú podstatné prvky dedenia obmedzené na jediný členský štát (pozri v tomto zmysle rozsudok

z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 39 a citovanú judikatúru). Situácia, akou je situácia v konaní vo veci samej, keď je akcionárom belgický rezident v spoločnosti, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza vo Francúzsku, nie je situáciou výlučne vnútroštátnou.

- 20 Z toho vyplýva, že ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa voľného pohybu kapitálu sa budú uplatňovať na situáciu, akou je situácia v spore vo veci samej.
- 21 Treba teda vychádzať z toho, že vo svojej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či sa článok 63 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá v oblasti dedičskej dane stanovuje premľčiaciu lehotu, ktorá sa v prípade oceňovania akcií na meno líši, a to podľa toho, či sa miesto skutočného vedenia emitujúcej spoločnosti, ktorej akcionárom bol zosnulý, nachádza alebo nenachádza v tomto členskom štáte.

### *O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu*

- 22 Je potrebné pripomenúť, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ, ako sú obmedzenia pohybu kapitálu, zahŕňajú najmä opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo od ponechania si takýchto investícií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. januára 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Zb. s. I-299, body 23 a 24, ako aj z 31. marca 2011, Schröder, C-450/09, Zb. s. I-2497, bod 30).



- 23 Pokiaľ ide o právnu úpravu v konaní vo veci samej, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že táto úprava vedie k rozlišovaniu vo vzťahu k premlčacej lehote pri ocenení akcií na meno na účely zdanenia pozostalosti, založenom na mieste skutočného vedenia emitujúcej spoločnosti, keďže premlčacia lehota pri ocenení akcií emitovaných spoločnosťou, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza v Belgicku, je dva roky, kým pre akcie spoločnosti, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza v inom členskom štáte, sa táto premlčacia lehota zvýši na desať rokov.
- 24 Uplatnenie tejto dlhšej premlčacej lehoty na dedičov akcií spoločnosti, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza v inom členskom štáte než v Belgickom kráľovstve, môže odradiť belgických rezidentov od investovania alebo od ponechania si investícií do aktív nachádzajúcich sa mimo tohto členského štátu, pretože ich dedičia budú dlhodobo zotrvať v neistote, či im nebude vyrubená daň.
- 25 Takáto vnútroštátna právna úprava preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ.

### *O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu kapitálu*

- 26 Na účely odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu sa belgická vláda odvoláva na úvahy týkajúce sa na jednej strane potreby zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a na druhej strane boja proti daňovým podvodom.

- 27 Pokiaľ ide o účinnosť daňových kontrol, je podľa tejto vlády uplatnenie dlhšej premlčacej lehoty pri oceňovaní akcií spoločnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte než v Belgickom kráľovstve potrebné na to, aby sa o nich získali údaje.
- 28 Pokiaľ ide o boj proti daňovým podvodom, takáto lehota by poskytla belgickým daňovým orgánom v prípade zistenia príliš nízkeho ocenenia akcií spoločnosti umiestnených v zahraničí možnosť začať prešetrovanie, a ak sa zistí, že tieto akcie podliehali príliš nízkemu zdaneniu, uplatniť dodatočné zdanenie.
- 29 Okrem toho belgická vláda tvrdí, že právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, je potrebná na nápravu neexistencie reálnej možnosti týchto orgánov získať informácie o majetku nachádzajúcom sa v inom členskom štáte než v Belgickom kráľovstve. Táto vláda konštatuje, že žiadosť o informácie podaná na základe článku 2 smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) môže podať členský štát iba v prípade, keď má dostatočné informácie už vopred.
- 30 V tomto smere z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ako aj boj proti daňovým podvodom predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie výkonu voľného pohybu zaručeného Zmluvou o FEÚ (pozri najmä, pokiaľ ide o boj proti daňovým podvodom, rozsudok zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 32, a pokiaľ ide o potrebu zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 52).

- 31 Obmedzenie voľného pohybu kapitálu však možno pripustiť len pod podmienkou, že je spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie predmetného cieľa prekročenia rámca toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (pozri najmä rozsudok z 28. októbra 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 33 a citovanú judikatúru).
- 32 Aj keby vnútroštátna právna úprava v konaní vo veci samej slúžila na dosiahnutie cieľov týkajúcich sa potreby zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým podvodom, je potrebné uviesť, že takáto právna úprava prekračuje rámec toho, čo je na dosiahnutie takýchto cieľov potrebné.
- 33 Z judikatúry Súdneho dvora o lehotách na dodatočné vymáhanie v prípade, že boli daňovým orgánom zamlčané úspory a/alebo príjmy pochádzajúce z týchto úspor, vyplýva, že je potrebné rozlišovať medzi dvoma prípadmi, pričom prvý prípad sa týka situácie, keď sa majetky, ktoré sú zdaniteľné, zamlčali a tieto orgány nemajú žiadne indície, ktoré by umožňovali začať prešetrovanie, a druhý sa týka situácie, v ktorej tieto orgány informácie týkajúce sa zdaniteľných majetkov majú (rozsudok z 11. júna 2009, X a *Passenheim-van Schoot*, C-155/08 a C-157/08, Zb. s. I-5093, body 62 a 63).
- 34 V konaní vo veci samej je nesporné, že predmetné akcie na meno boli uvedené v daňovom priznaní k dedičskej dani, z čoho vyplýva, že daňové orgány dotknutého členského štátu informácie týkajúce sa týchto akcií k dispozícii mali. Predmetná úprava v konaní vo veci samej sa teda vzťahuje na druhý prípad uvedený v predchádzajúcom bode.
- 35 Pokiaľ ide o tento druhý prípad, Súdny dvor v bode 74 už citovaného rozsudku X a *Passenheim-van Schoot* rozhodol, že nie je odôvodnené uplatnenie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom, ktoré nie je konkrétne zamerané na to, aby daňovým orgánom tohto štátu umožnilo náležite využiť mechanizmy vzájomnej

pomoci medzi členskými štátmi, a ktoré sa spustí v okamihu, keď sa dotknutý majetok nachádza v inom členskom štáte.

- <sup>36</sup> Ak majú daňové orgány členského štátu indície o majetku, ktoré im umožňujú obrátiť sa na príslušné orgány iných členských štátov v rámci vzájomnej pomoci upravenej buď v smernici 77/799, alebo stanovenej v dvojstranných dohodách, s cieľom dosiahnuť, aby im tieto orgány poskytli informácie potrebné na stanovenie správnej výšky dane, samotná skutočnosť, že sa dotknutý zdaniteľný majetok nachádza v inom členskom štáte, neodôvodňuje všeobecné uplatňovanie lehoty na dodatočné vymáhanie, ktorá vôbec nezávisí od času nevyhnutného na riadne uplatnenie týchto mechanizmov vzájomnej pomoci (rozsudok X a Passenheim-van Schoot, už citovaný, bod 75).
- <sup>37</sup> Aj keď je pravda, že v prejednávanom prípade sa táto smernica neuplatňuje na dedičské dane, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že nie je vylúčené, aby belgické daňové úrady mohli na účely overenia hodnoty predmetných akcií použiť iné mechanizmy vzájomnej pomoci, okrem iného dohodu medzi Francúzskom a Belgickom o zamedzení dvojitého zdanenia a úprave niektorých iných otázok týkajúcich sa dane z dedičstva a registračnej dane, podpísanú v Bruseli 20. januára 1959.
- <sup>38</sup> V každom prípade, ako správne uviedla Komisia, na účely zistenia hodnoty akcií spoločnosti kótovanej na burze, o akú ide v konaní vo veci samej, nič nebráni belgickým daňovým úradom, aby začali prešetrovanie s tým, že odkážu na kurz týchto akcií k dátumu úmrtia ich vlastníka, či už v tlači alebo na internete. Ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, toto je tiež dôvod, prečo predmetné akcie vo veci

samej nakoniec tieto úrady ocenili viac než dva roky po podaní daňového priznania k dedičskej dani.

- 39 Z toho vyplýva, že uplatnenie desaťročnej lehoty na účely ocenenia akcií spoločnosti, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza v inom členskom štáte než v Belgickom kráľovstve, nie je odôvodnené, pretože všeobecné uplatňovanie tejto lehoty vôbec nezávisí od času nevyhnutného na riadne uplatnenie týchto mechanizmov vzájomnej pomoci alebo iných mechanizmov umožňujúcich určiť hodnotu týchto akcií.
- 40 Zo všetkého vyššie uvedeného vyplýva, že na položenú otázku treba odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá v oblasti dedičskej dane stanovuje premlčaciu desaťročnú lehotu pri oceňovaní akcií na meno spoločnosti, ktorej akcionárom bol zosnulý a ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza v inom členskom štáte, zatiaľ čo tá istá lehota je dvojročná, ak sa miesto skutočného vedenia spoločnosti nachádza v prvom členskom štáte.

## O trovách

- 41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnyim dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

**Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá v oblasti dedičskej dane stanovuje desaťročnú premlčaciu lehotu pri oceňovaní akcií na meno spoločnosti, ktorej akcionárom bol zosnulý a ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza v inom členskom štáte, zatiaľ čo tá istá lehota je dvojročná, ak sa miesto skutočného vedenia spoločnosti nachádza v prvom členskom štáte.**

Podpisy