

HALLEY

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 15. septembra 2011*

V zadevi C-132/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Belgija) z odločbo z dne 12. februarja 2010, ki je prispela na Sodišče 15. marca 2010, v postopku

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

proti

Belgische Staat,

* Jezik postopka: nizozemščina.

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J.N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadžiev, A. Rosas, U. Lohmus (poročevalec) in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. januarja 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za O. Halley, J. Halley in M. Halley A. Biesmans in R. Deblauwe, odvetnika,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, zastopnika,
- za Evropsko komisijo R. Lyal, P. van Nuffel in W. Roels, zastopniki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 26 PDEU, 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU.

- 2 Predlog je bil vložen v okviru spora med O. Halley, J. Halley in M. Halley na eni strani in Belgische Staat na drugi strani, in sicer glede davka na dediščine, ki ga je treba plačati za imenske delnice družbe, katere kraj dejanske uprave ni v Belgiji.

Pravni okvir

Ureditev Unije

- 3 Člen 1(1) Direktive Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) (navedeni člen je bil z Amsterdamsko pogodbo razveljavljen) (UL L 178, str. 5), določa:

„Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.“

- 4 Med pretoki kapitala iz člena 1 Direktive 88/361 so v Prilogi I k tej direktivi v delu XI z naslovom „Osebni pretoki kapitala“ navedene zlasti dediščine in zapuščine.

Nacionalna ureditev

- 5 Člen 1, točka 1, zakonika o davkih na dediščine (code des droits de succession), uvedenega s kraljevo uredbo št. 308 z dne 31. marca 1936 (*Belgisch Staatsblad* z dne 7. aprila 1936, str. 2403) in potrjenega z zakonom z dne 4. maja 1936 (*Belgisch Staatsblad* z dne 7. maja 1936, str. 3426, v nadaljevanju: zakonik), določa, da se davek na dediščine odmeri od vrednosti celotne zapuščine, ki po odbitku dolgov od pokojnika preide na dediče.
- 6 Člen 111 zakonika določa:

„Prejemnik lahko za ugotovitev prenizke ocene celote ali dela zapuščine, ki je na področju Kraljevine [Belgije] in za katero je bila vložena napoved po prodajni vrednosti, ne glede na preostala dokazila, predvidena v členu 105, zahteva cenitev vrednosti tega premoženja; pri premičninah se ta pravica do cenitve uporablja le za morske ladje in čolne.“

- 7 Člen 137, prvi odstavek, točka 2, določa, da „zahtevki za cenitev premoženja, v zvezi s katerim je tak nadzor dopusten, ter davki, obresti in globe v primeru prenizke ocene vrednosti tega premoženja zastarajo v dveh letih, davki, obresti in globe pa v primeru prenizke ocene vrednosti premoženja, za katerega se ne uporablja cenitev, v desetih letih; zastaralni rok začne teči z dnem vložitve davčne napovedi“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 8 A. De Pinsun in P.-L. Hally, starša tožečih strank v postopku v glavni stvari, sta sočasno umrla 6. decembra 2003. Prebivališče sta imela v Tervurenu (Belgija), napoved davka na dediščine pa je bilo treba vložiti v Leuvenu.
- 9 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so 16. avgusta 2004 kot akontacijo davka na dediščine plačale 16 milijonov EUR, 16. avgusta 2005 pa 4 milijone EUR.
- 10 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so 7. novembra 2005 na davčni urad v Leuvenu oddale dve napovedi davka na dediščine, eno za zapuščino po očetu in eno za zapuščino po materi.
- 11 V vseh primerih je v zapuščino spadala polovica od 2.172.600 imenskih delnic družbe Carrefour SA, katere sedež je bil v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari v kraju Levallois-Perret (Francija), ki so bile prej v skupni lastnini, in polovica od 2085 prinosniških delnic te družbe, ki so bile prej v skupni lastnini. Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so vrednost imenskih delnic ocenile na 28,31 EUR za delnico, kar je ustrezalo borzni vrednosti na dan smrti njihovih staršev, zmanjšani za 35 %.
- 12 Derde Ontvangkantor van de Registratie te Leuven (tretji davčni urad za vpis v Leuvenu) je z dopisom z dne 20. februarja 2008 tožečim strankam v postopku v glavni stvari sporočil, da je treba delnice v skladu z odločbo centralne uprave v Bruslju z dne 29. januarja 2008 ovrednotiti na 43,55 EUR za delnico.

- 13 V tožbi pred predložitvenim sodiščem tožeče stranke v postopku v glavni stvari navajajo, da je zahtevek belgijske davčne uprave za ugotovitev prenizke ocene vrednosti teh imenskih delnic zastaral. Podredno izpodbijajo vrednost teh delnic, kot jo je določila ta uprava.
- 14 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je na podlagi člena 111 v povezavi s členom 137, prvi odstavek, točka 2, zakonika cenitev imenskih delnic iz člena 111 mogoča, če gre za delnice belgijske družbe. Šteje se, da so te delnice v tej državi članici, če je v tej državi kraj dejanske uprave družbe. Zastaralni rok za cenitev delnic je v tem primeru dve leti. Vendar za delnice družbe, ki ima kraj dejanske uprave zunaj belgijskega ozemlja, taka cenitev ni mogoča, zastaralni rok pa tako znaša deset let.
- 15 Ker je Rechtbank van eerste aanleg te Leuven menilo, da se v sporu v glavni stvari postavljajo vprašanja o razlagi prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je člen 137, prvi odstavek, točka 2, zakonika [...] v povezavi s členom 111 zakonika, na podlagi katerih je zastaralni rok za davek na dediščine za imenske delnice dve leti, če je kraj dejanske uprave družbe v Belgiji, medtem ko je zastaralni rok deset let, če kraj dejanske uprave družbe ni v Belgiji, združljiv s členi 26 [PDEU], 49 [PDEU], 63 [PDEU] in 65 [PDEU]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Zadevna svoboščina v postopku v glavni stvari

- 16 Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se nanaša na člene 26 PDEU, 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU. Belgijska vlada in Evropska komisija v stališčih, ki sta jih predložili Sodišču, navajata, da sta za zadevo v postopku v glavni stvari upoštevna le zadnjenavedena člena, ki se nanašata na prosti pretok kapitala.
- 17 V zvezi s tem iz zdaj že ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba za to, da bi se ugotovilo, ali navedena nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge svoboščine o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (sodbi z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 22, in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 36).
- 18 V zadevi v postopku v glavni stvari je namen zadevne nacionalne zakonodaje določiti rok, v katerem je mogoče izvesti cenitev imenskih delnic družbe, ki ima kraj dejanske uprave zunaj belgijskega ozemlja, in se prenašajo z dedovanjem.
- 19 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, iz dela XI Priloge I k Direktivi 88/361 z naslovom „Osebni pretoki kapitala“ pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU, razen kadar so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl.,

str. I-6845, točka 39 in navedena sodna praksa). Položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem ima belgijski državljani delnice družbe, ki ima kraj dejanske uprave v Franciji, nikakor ni povsem notranji položaj.

20 To pomeni, da se v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, uporabijo določbe PDEU o prostem pretoku kapitala.

21 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki na področju davkov na dediščine določa različna zastaralna roka za cenitev imenskih delnic glede na to, ali je kraj dejanske uprave družbe izdajateljice, katere delničar je bil pokojnik, v tej državi članici ali ne.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

22 Treba je opozoriti, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse ukrepe, ki bi lahko odvrnili nerezidente od naložb v državi članici ali od ohranitve teh naložb (glej v tem smislu sodbi z dne 22. januarja 2009 v zadevi STEKO Industriemontage, C-377/07, ZOdl., str. I-299, točki 23 in 24, in z dne 31. marca 2011 v zadevi Schröder, C-450/09, ZOdl., str. I-2497, točka 30).

- 23 V zvezi z zadevno zakonodajo v postopku v glavni stvari iz predložitvene odločbe izhaja, da ta zakonodaja uvaja razlikovanje glede zastaralnega roka za cenitev imenskih delnic za potrebe obdavčenja dediščine na podlagi kraja dejanske uprave družbe izdajateljice delnic, tako da je zastaralni rok za cenitev delnic, ki jih izda družba s krajem dejanske uprave v Belgiji, dve leti, medtem ko je zastaralni rok za delnice družbe, ki ima ta kraj v drugi državi članici, deset let.
- 24 Uporaba takega daljšega zastaralnega roka za dediče, ki imajo delnice družbe, katere kraj dejanske uprave je v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, bi lahko belgijske državljane odvrnila od investicij ali od ohranitve svojih investicij v premoženje, ki je zunaj te države članice, glede na to, da bodo njihovi dediči dlje časa v negotovosti glede dodatne odmere davka.
- 25 Taka nacionalna zakonodaja torej povzroča omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU.

Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

- 26 Belgijska vlada kot razloga za omejitev prostega pretoka kapitala navaja nujnost zagotavljanja učinkovitega davčnega nadzora in boj proti davčnim goljufijam.

- 27 V zvezi z učinkovitostjo davčnega nadzora je po mnenju te vlade uporaba daljšega zastaralnega roka za cenitev delnic družb iz držav članic, ki niso Kraljevina Belgija, nujna za pridobitev podatkov v zvezi s temi delnicami.
- 28 V zvezi z bojem proti davčnim goljufijam naj bi tak rok belgijskim davčnim organom omogočal, da ob ugotovitvi prenizke vrednosti delnic družb iz tujine uvedejo preiskavo in obračunajo dodatni davek, če se izkaže, da so bile te delnice prenizko obdavčene.
- 29 Poleg tega belgijska vlada trdi, da je zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, nujna, saj omenjeni organi nimajo realne možnosti, da pridobijo podatke o premoženju, ki je v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija. Ta vlada navaja, da lahko država članica poda zahtevo za posredovanje podatkov na podlagi člena 2 Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15) le, če ima ta država pred tem na voljo dovolj podatkov.
- 30 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da sta nujna razloga v splošnem interesu, s katerima je mogoče utemeljiti omejitev uresničevanja s PDEU zagotovljenih pravic o prostem pretoku, cilj boja proti goljufijam in potreba po zagotovitvi učinkovitosti davčnega nadzora (v zvezi z bojem proti goljufijam glej zlasti sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 32, v zvezi z učinkovitostjo davčnega nadzora pa sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 52).

- 31 Vendar je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če je z njo mogoče zagotoviti uresničitev zadevnega cilja, ne da bi se preseгло to, kar je nujno potrebno za njegovo izpolnitev (glej zlasti sodbo z dne 28. oktobra 2010 v zadevi *Établissements Rimbaud*, C-72/09, ZOdl., str. I-10659, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 32 Tudi če domnevamo, da zadevna nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari služi za doseganje ciljev nujnosti zagotavljanja davčnega nadzora in boja proti davčnim goljufijam, je treba ugotoviti, da taka zakonodaja presega to, kar je potrebno za dosego teh ciljev.
- 33 Iz sodne prakse Sodišča v zvezi z rokom za dodatno odmero davka v primeru prikritja premoženja iz naslova prihrankov in/ali dohodkov iz naslova tega premoženja davčnim organom izhaja, da je treba razlikovati dva primera; prvi se nanaša na položaj, ko je bilo obdavčljivo premoženje prikrito, davčni organi pa ne razpolagajo z nobenim indicem, na podlagi katerega bi bilo mogoče začeti preiskavo, drugi primer pa se nanaša na položaj, ko ti organi razpolagajo s podatki o tem obdavčljivem premoženju (sodba z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah X in *Passenheim-van Schoot*, C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093, točki 62 in 63).
- 34 V zadevi v postopku v glavni stvari je nesporno, da so zadevne imenske delnice navedene v napovedih davka na dediščine, tako da davčni organi zadevne države članice razpolagajo s podatki o teh delnicah. Zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari zato spada v okvir drugega primera, ki je naveden v prejšnji točki.
- 35 V zvezi z drugim primerom pa je Sodišče v točki 74 zgoraj navedene sodbe X in *Passenheim-van Schoot* presodilo, da uporabe podaljšane roka za dodatno odmero davka s strani države članice, katerega namen ni posebej v tem, da se davčnim organom te države omogoči, da učinkovito uporabijo mehanizme medsebojne pomoči

med državami članicami, in ki se uporabi, če je to obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, ni mogoče upravičiti.

- 36 Če imajo namreč davčni organi države članice podatke, ki jim omogočajo, da od pristojnih organov druge države članice zahtevajo – bodisi z medsebojno pomočjo, določeno v Direktivi 77/799, bodisi s tisto, določeno v dvostranskih konvencijah – da jim posredujejo podatke, potrebne za ugotovitev natančnega zneska davka, namreč samo dejstvo, da je zadevno obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, ne utemeljuje splošne uporabe dodatnega roka za dodatno odmero davka, ki ni v ničemer odvisen od časa, ki je potreben za učinkovito uporabo mehanizmov medsebojne pomoči (zgoraj navedena sodba X in Passenheim-van Schoot, točka 75).
- 37 Čeprav je res, da se v obravnavanem primeru ta direktiva ne uporablja za davke na dediščine, pa je iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, razvidno, da ni izključeno, da bi belgijski davčni organi za preveritev vrednosti zadevnih delnic lahko vseeno uporabili druge instrumente medsebojne pomoči, kot je zlasti konvencija med Francijo in Belgijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in o urejanju nekaterih drugih vprašanj na področju davkov na dediščine in pristožbin za vpis, podpisana v Bruslju 20. januarja 1959.
- 38 Vsekakor, kot je Komisija pravilno ugotovila, belgijskim davčnim organom nič ne preprečuje, da bi se za cenitev vrednosti delnic, ki kotirajo na borzi, kakršne so zadevne delnice v postopku v glavni stvari, sklicevali na tečaj teh delnic na dan smrti njihovega lastnika, kot je razviden iz časopisov ali iz interneta. Kot je razvidno iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, so belgijski davčni organi delnice iz postopka v glavni stvari tudi

sicer nazadnje ocenili na podlagi tega, in to več kot dve leti po vložitvi napovedi davka na dediščine.

- 39 Iz tega izhaja, da uporaba roka desetih let za cenitev delnic družbe, katere kraj dejanske uprave je v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, ni upravičena, ker splošna uporaba takega roka ni v ničemer odvisna od časa, ki je potreben za koristno uporabo mehanizmov medsebojne pomoči ali drugih alternativnih mehanizmov, s katerimi je mogoče opraviti preiskavo v zvezi z vrednostjo teh delnic.
- 40 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari, ki na področju davkov na dediščine določa zastaralni rok desetih let za cenitev imenskih delnic družbe, katere delničar je bil pokojnik in katere kraj dejanske uprave je v drugi državi članici, medtem ko je ta rok dve leti, če je kraj dejanske uprave v prvi državi članici.

Stroški

- 41 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari, ki na področju davkov na dediščine določa zastaralni rok desetih let za cenitev imenskih delnic družbe, katere delničar je bil pokojnik in katere kraj dejanske uprave je v drugi državi članici, medtem ko je ta rok dve leti, če je kraj dejanske uprave v prvi državi članici.

Podpisi