

Zadeva C-132/10

Olivier Halley in drugi

proti

Belgische Staat

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Rechtbank van eerste aanleg te Leuven)

„Neposredno obdavčenje – Prosti pretok kapitala – Člen 63 PDEU – Davki na dediščine za imenske delnice – Zastaralni rok za cenitev delnic, ki je pri družbah nerezidentkah daljši kot pri družbah rezidentkah – Omejitev? Utemeljitev“

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek na dediščine

(Člen 63 PDEU)

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, 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.

Uporaba takega daljšega zastaralnega roka za dediče, ki imajo delnice družbe, katere kraj dejanske uprave je v drugi državi članici, bi lahko namreč državljanke prve države odvrgla 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.

Taka zakonodaja ni utemeljena niti z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora niti s ciljem boja proti davčnim goljufijam, saj splošna uporaba roka desetih let 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 zadevnih delnic. Položaj, ko je bilo obdavčljivo premoženje nacionalnim davčnim organom prikrito, ti pa ne razpolagajo z nobenim indicem, na podlagi katerega bi bilo mogoče začeti preiskavo, je namreč treba razlikovati od položaja, ko ti organi razpolagajo s podatki o tem obdavčljivem premoženju. Če imajo 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 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve, 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.

(Glej točke 24, 30, 33, 36, 39 in 40 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 15. septembra 2011(*)

„Neposredno obdavčenje – Prosti pretok kapitala – Člen 63 PDEU – Davki na dediščine za imenske delnice – Zastaralni rok za cenitev delnic, ki je pri družbah nerezidentkah daljši kot pri družbah rezidentkah – Omejitev ? Utemeljitev“

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,

SODIŠČE (drugi senat),

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

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

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 premišnjenih 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 sčasno umrla 6. decembra 2003. Prebivališče sta imela v Tervurenu (Belgija), napoved davka na dediščine pa je bilo treba vložiti v Leuvenu.

9 Tože?e stranke v postopku v glavni stvari so 16. avgusta 2004 kot akontacijo davka na dediš?ine pla?ale 16 milijonov EUR, 16. avgusta 2005 pa 4 milijone EUR.

10 Tože?e stranke v postopku v glavni stvari so 7. novembra 2005 na dav?ni urad v Leuvenu oddale dve napovedi davka na dediš?ine, eno za zapuš?ino po o?etu in eno za zapuš?ino po materi.

11 V vseh primerih je v zapuš?ino spadala polovica od 2.172.600 imenskih delnic družbe Carrefour SA, katere sedež je bil v ?asu 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. Tože?e 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 Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (tretji dav?ni urad za vpis v Leuvenu) je z dopisom z dne 20. februarja 2008 tože?im strankam v postopku v glavni stvari sporo?il, da je treba delnice v skladu z odlo?bo centralne uprave v Bruslju z dne 29. januarja 2008 ovrednotiti na 43,55 EUR za delnico.

13 V tožbi pred predložitvenim sodiš?em tože?e stranke v postopku v glavni stvari navajajo, da je zahtevk belgijske dav?ne uprave za ugotovitev prenizke ocene vrednosti teh imenskih delnic zastaral. Podredno izpodbijajo vrednost teh delnic, kot jo je dolo?ila ta uprava.

14 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je na podlagi ?lena 111 v povezavi s ?lenom 137, prvi odstavek, to?ka 2, zakonika cenitev imenskih delnic iz ?lena 111 mogo?a, ?e gre za delnice belgijske družbe. Šteje se, da so te delnice v tej državi ?lanici, ?e 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 mogo?a, 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 odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo to vprašanje:

„Ali je ?len 137, prvi odstavek, to?ka 2, zakonika [...] v povezavi s ?lenom 111 zakonika, na podlagi katerih je zastaralni rok za davek na dediš?ine za imenske delnice dve leti, ?e je kraj dejanske uprave družbe v Belgiji, medtem ko je zastaralni rok deset let, ?e kraj dejanske uprave družbe ni v Belgiji, združljiv s ?leni 26 [PDEU], 49 [PDEU], 63 [PDEU] in 65 [PDEU]?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

Zadevna svoboš?ina v postopku v glavni stvari

16 Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodiš?e, se nanaša na ?lene 26 PDEU, 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU. Belgijska vlada in Evropska komisija v stališ?ih, ki sta jih predlo?ili Sodiš?u, navajata, da sta za zadevo v postopku v glavni stvari upoštevna le zadnji navedena ?lena, 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 državlján 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, še neobjavljena v ZOdl., 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 u?inkovitostjo dav?nega nadzora je po mnenju te vlade uporaba daljšega zastaralnega roka za cenitev delnic dru?b iz dr?av ?lanic, ki niso Kraljevina Belgija, nujna za pridobitev podatkov v zvezi s temi delnicami.

28 V zvezi z bojem proti dav?nim goljufijam naj bi tak rok belgijskim dav?nim organom omogo?al, da ob ugotovitvi prenizke vrednosti delnic dru?b iz tujine uvedejo preiskavo in obra?unajo dodatni davek, ?e se izka?e, da so bile te delnice prenizko obdav?ene.

29 Poleg tega belgijska vlada trdi, da je zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, nujna, saj omenjeni organi nimajo realne mo?nosti, da pridobijo podatke o premo?enju, ki je v dr?avi ?lanici, ki ni Kraljevina Belgija. Ta vlada navaja, da lahko dr?ava ?lanica poda zahtevo za posredovanje podatkov na podlagi ?lena 2 Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih organov dr?av ?lanic na podro?ju neposredne obdav?itve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15) le, ?e ima ta dr?ava pred tem na voljo dovolj podatkov.

30 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da sta nujna razloga v splošnem interesu, s katerima je mogo?e utemeljiti omejitev uresni?evanja s PDEU zagotovljenih pravic o prostem pretoku, cilj boja proti goljufijam in potreba po zagotovitvi u?inkovitosti dav?nega 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, to?ka 32, v zvezi z u?inkovitostjo dav?nega nadzora pa sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C?318/07, ZOdl., str. I?359, to?ka 52).

31 Vendar je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, ?e je z njo mogo?e zagotoviti uresni?itev zadevnega cilja, ne da bi se preseglo 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, to?ka 33 in navedena sodna praksa).

32 Tudi ?e domnevamo, da zadevna nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari slu?i za doseganje ciljev nujnosti zagotavljanja dav?nega nadzora in boja proti dav?nim goljufijam, je treba ugotoviti, da taka zakonodaja presega to, kar je potrebno za dosego teh ciljev.

33 Iz sodne prakse Sodiš?a v zvezi z rokom za dodatno odmero davka v primeru prikritja premo?enja iz naslova prihrankov in/ali dohodkov iz naslova tega premo?enja dav?nim organom izhaja, da je treba razlikovati dva primera; prvi se nanaša na polo?aj, ko je bilo obdav?ljivo premo?enje prikrito, dav?ni organi pa ne razpolagajo z nobenim indicem, na podlagi katerega bi bilo mogo?e za?eti preiskavo, drugi primer pa se nanaša na polo?aj, ko ti organi razpolagajo s podatki o tem obdav?ljivem premo?enju (sodba z dne 11. junija 2009 v zdru?enih zadevah X in Passenheim-van Schoot, C?155/08 in C?157/08, ZOdl., str. I?5093, to?ki 62 in 63).

34 V zadevi v postopku v glavni stvari je nesporno, da so zadevne imenske delnice navedene v napovedih davka na dediš?ine, tako da dav?ni organi zadevne dr?ave ?lanice razpolagajo s podatki o teh delnicah. Zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari zato spada v okvir drugega primera, ki je naveden v prejšnji to?ki.

35 V zvezi z drugim primerom pa je Sodiš?e v to?ki 74 zgoraj navedene sodbe X in Passenheim-van Schoot presodilo, da uporabe podaljšanega roka za dodatno odmero davka s strani dr?ave ?lanice, katerega namen ni posebej v tem, da se dav?nim organom te dr?ave omogo?i, da u?inkovito uporabijo mehanizme medsebojne pomo?i med dr?avami ?lanicami, in ki se uporabi, ?e je to obdav?ljivo premo?enje v drugi dr?avi ?lanici, ni mogo?e upravi?iti.

36 ?e imajo namre? dav?ni organi dr?ave ?lanice podatke, ki jim omogo?ajo, 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

*Jezik postopka: nizozemščina.