

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)**

z 19. júla 2012 (\*)

„Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Priame dane – Daň z dedičstva – Spôsoby výpočtu dane – Nadobudnutie podielu ako jediný spoločník v kapitálovej spoločnosti so sídlom v treťom štáte dedením – Vnútroštátna právna úprava vylučujúca daňové výhody pre podiel v takýchto spoločnostiach“

Vo veci C-31/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 15. decembra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 20. januára 2011, ktorý súvisí s konaním:

**Marianne Scheunemann**

proti

**Finanzamt Bremerhaven,**

SÚDNY DVOR (druhá komora),

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

generálna advokátka: V. Trstenjak,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 20. marca 2012,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 63 ods. 1 ZFEÚ a článku 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú M. Scheunemann a Finanzamt Bremerhaven (ďalej len „Finanzamt“) vo veci daňového výmeru týkajúceho sa výpočtu dane z dedičstva, ktoré predovšetkým obsahuje podiel v kapitálovej spoločnosti so sídlom v treťom štáte.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Podľa 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; Mim. 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.

### Nemecké právo

5 § 1 ods. 1 bod 1 zákona o dani z dedičstva a darovania (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), v znení uverejnenom 27. februára 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), naposledy zmenenom a doplnenom zákonom z 10. októbra 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332), uplatňuje sa v prípade skutkového stavu vo veci samej (ďalej len „ErbStG“), stanovuje, že „dani z dedičstva (dani z darovania)... podliehajú nadobudnutia v prípade smrti“.

6 Podľa § 2 ods. 1 bodu 1 ErbStG dani z dedičstva podlieha celý majetok poručníka, ktorý bol v prípade úmrtia nemeckým rezidentom. Tejto dani tiež podlieha majetok nachádzajúci sa v treťom štáte.

7 § 13a ods. 1 a 2 ErbStG stanovuje:

„1. Podnikové aktíva, poľnohospodársky a lesný majetok, ako aj podiely v kapitálových spoločnostiach v zmysle štvrtého odseku predstavujú, pokiaľ druhá veta nestanoví inak, nezdaniteľnú čiastku až do celkovej hodnoty 225 000 [eur]

1. pri nadobudnutí dedením...

2. Na hodnotu majetku zostávajúcu po uplatnení odseku 1 sa má podľa odseku 4 uplatniť sadzba vo výške 65 %.“

8 Podľa § 13a ods. 4 bodu 3 ErbStG „sa nezdaniteľná čiastka a znížený základ dane uplatnia na... podiely v kapitálovej spoločnosti, ak mala kapitálová spoločnosť v prípade vzniku daňovej povinnosti sídlo alebo vedenie v tuzemsku a poručník alebo darca mal väčší ako štvrtinový priamy podiel na základnom imaní tejto spoločnosti“.

9 Podľa § 13a ods. 5 bodu 4 ErbStG sa nezdaniteľná čiastka a znížený základ dane retroaktívne zrušia, ak nadobúdateľ počas piatich rokov od nadobudnutia podielov v kapitálovej spoločnosti tieto podiely úplne alebo čiastočne predá.

10 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že nemecká daňová správa vzhľadom na rozsudok zo 17. januára 2008, Jäger (C-256/06, Zb. s. I-123), nariadila, aby sa daňové výhody podľa § 13a ods. 1 a 2 ErbStG uplatňovali aj v prípade podielov v kapitálových spoločnostiach, ktoré nie sú kótované na burze a sídlia v inom členskom štáte ako v Spolkovej republike Nemecko. Nemalo to však platiť na podiely v spoločnostiach z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie, ani Európskeho hospodárskeho priestoru.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

11 M. Scheunemann s bydliskom v Nemecku je jedinou dedičkou svojho otca, tiež s bydliskom v Nemecku, ktorý zomrel vo februári 2007. Pozostalosť, ktorej súčasťou bol najmä podiel jediného spoločníka v kapitálovej spoločnosti so sídlom v Kanade, podliehala v Nemecku dani z dedičstva.

12 Rozhodnutím z 24. novembra 2008 Finanzamt vymeral daň z dedičstva, ktorú dlhuje M. Scheunemann, vo výške 299 381,95 eura, pričom vychádzal z toho, že hodnota podielu poručenca v predmetnej kapitálovej spoločnosti predstavovala 1 142 115 eur. Vzhľadom na to, že kapitálová spoločnosť nemala v tuzemsku alebo na území členského štátu sídlo ani vedenie, nezohľadnila sa nezdaničná čiastka vo výške 225 000 eur stanovená v § 13a ods. 1 ErbStG, ani znížený základ dane podľa § 13a ods. 2.

13 Vzhľadom na to, že sa M. Scheunemann domnievala, že má na toto zohľadnenie nezdaničnej čiastky a zníženého základu dane nárok, podala sťažnosť proti rozhodnutiu, ktoré vydal Finanzamt.

14 V nadväznosti na rozhodnutie o zamietnutí jej sťažnosti podala žalobu na Finanzgericht Bremen, ktorý tejto žalobe nevyhovel. Uvedený súd zastával názor, že sa daňové výhody na základe § 13a ods. 4 bodu 3 ErbStG nemajú posudzovať s ohľadom na voľný pohyb kapitálu, ale výlučne s ohľadom na slobodu usadiť sa, pretože minimálny podiel poručenca presahujúci jednu štvrtinu základného imania kapitálovej spoločnosti, ktorý je stanovený v tomto ustanovení, umožňuje vykonávať vplyv na túto spoločnosť. Sloboda usadiť sa sa teda nemá uplatňovať na podiel v spoločnosti nachádzajúcej sa v treťom štáte, akou je spoločnosť vo veci samej.

15 Bundesfinanzhof, na ktorý bol podaný opravný prostriedok „Revision“ proti rozsudku uvedeného súdu, sa domnieva, že ustanovenia Zmluvy o fungovaní Európskej únie týkajúce sa slobody usadiť sa sa nemajú uplatniť v takejto situácii. V tejto súvislosti Bundesfinanzhof uvádza, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa daňové zaobchádzanie s pozostalosťami bez ohľadu na ich charakter riadi ustanoveniami Zmluvy upravujúcimi voľný pohyb kapitálu. Vnútroštátny súd sa teda pýta, či tieto ustanovenia Zmluvy bránia právnej úprave, o akú ide vo veci samej.

16 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdneho dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok [63] ods. 1 [ZFEÚ] v spojení s článkom [65 ZFEÚ] vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, ktorá pri výpočte dane z dedičstva stanovuje, že podiel jediného spoločníka na kapitálovej spoločnosti so sídlom a vedením v Kanade, ktorá tvorí súčasť jeho súkromného majetku, sa zohľadní v plnej výške, kým na nadobudnutie takéhoto podielu v kapitálovej spoločnosti so sídlom alebo vedením v tuzemsku sa poskytne nezdaničná čiastka súvisiaca s predmetom dane a zvyšná hodnota sa zohľadní len vo výške 65 %?“

### **O prejudiciálnej otázke**

17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva vylučuje uplatnenie niektorých daňových výhod na pozostalosť vo forme podielu v kapitálovej spoločnosti so sídlom v treťom štáte, zatiaľ čo v prípade nadobudnutia takéhoto podielu v spoločnosti so sídlom v členskom štáte dedením tieto výhody poskytuje.

18 Na úvod nemecká vláda a Európska komisia tvrdia, že sa vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, netýka voľného pohybu kapitálu, ale slobody usadiť sa, pretože predmetný podiel umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia dotknutej spoločnosti.

19 V dôsledku toho treba najprv zistiť, či sa na uvedenú právnu úpravu má uplatniť článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa alebo článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu.

20 V tejto súvislosti z v súvislosti ustálenej judikatúry vyplýva, že na účely určení, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje niektorá zo slobôd pohybu, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 33, ako aj z 15. septembra 2011, Halley a i., C-132/10, Zb. s. I-8353, bod 17).

21 Vo veci samej je predmetom sporného opatrenia daňové zaobchádzanie s dedičstvom, ktoré zahŕňa predovšetkým podiel v kapitálových spoločnostiach.

22 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že daňové zaobchádzanie s dedičstvom v zásade patrí do pôsobnosti článku 63 ZFEÚ týkajúceho sa voľného pohybu kapitálu. Na dedenie, ktoré spočíva v prechode majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viacero osôb, sa totiž vzťahuje bod XI prílohy I smernice 88/361 nazvaný „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, ktoré predstavujú pohyby kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ (pozri najmä rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 39, a Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 30, ako aj z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Zb. s. I-9807, bod 18, a z 10. februára 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Zb. s. I-497, bod 16).

23 Treba však pripomenúť ustálenú judikatúru, z ktorej vyplýva, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len na podiely umožňujúce vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosť, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa. Naopak vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať len na podiely nadobudnuté so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv a kontrolu na riadení podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 35, ako aj citovaná judikatúra).

24 Z toho vyplýva, že na určenie slobody, na ktorú sa vzťahuje vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, treba preskúmať, či podiel stanovený v uvedenej právnej úprave postačuje na to, aby svojmu majiteľovi umožnil vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosť.

25 V prejednávanej veci z výkladu § 13a ods. 1 a 2 ErbStG v spojení s § 13a ods. 4 bodom 3 vyplýva, že možnosť požívať predmetné daňové výhody je podmienená vlastníctvom väčšieho priameho podielu na základnom imaní spoločnosti než 25 %.

26 Nemecká vláda tvrdí, že podľa nemeckého práva takýto podiel na základnom imaní spoločnosti umožňuje vykonávať určitý vplyv na jej rozhodnutia a určovať jej činnosť. Z takéhoto podielu totiž akcionárovi vyplýva blokačná minorita v prípade dôležitých rozhodnutí určujúcich

smerovanie podniku.

27 Účel sledovaný daťovými výhodami stanovenými vo vnútroštátnych ustanoveniach, o aké ide vo veci samej, spočíva predovšetkým v podnecovaní dediča významných podielov v spoločnosti, aby sa zapojil do jej vedenia s cieľom v konečnom dôsledku zabezpečiť prežitie podniku a zachovanie pracovných miest.

28 Tento účel je možné dosiahnuť retroaktívnym odňatím predmetných daňových výhod stanovených v § 13a ods. 5 ErbStG v prípade, že dedič počas piatich rokov od nadobudnutia podielov v kapitálovej spoločnosti tieto podiely úplne alebo čiastočne predá.

29 Treba teda uviesť, že nemecký zákonodarca na účely priznania predmetných daňových výhod stanovil prahovú hodnotu podielu, ktorá umožňuje majiteľovi týchto podielov v kapitálovej spoločnosti vykonávať vplyv a kontrolu na riadení, a určil podmienky, ktoré majú zabezpečiť, aby uvedený majiteľ nezasahoval výlučne so zámerom uskutočniť finančné investície.

30 Treba sa teda domnievať, že sporná právna úprava podstatným spôsobom zasahuje do slobody usadiť sa a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora patrí výlučne do pôsobnosti ustanovení Zmluvy týkajúcich sa tejto slobody. Ak by takéto vnútroštátne opatrenie malo účinky obmedzujúce voľný pohyb kapitálu, bolo by takéto účinky potrebné považovať za nevyhnutný dôsledok prípadného obmedzenia slobody usadiť sa a neodôvodňovali by preskúmanie uvedeného opatrenia vo vzťahu k ustanoveniam Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. októbra 2007, Geurts a Vogten, C-464/05, Zb. s. I-9325, bod 16, ako aj citovanú judikatúru).

31 V každom prípade, pokiaľ ide o skutkové okolnosti vo veci samej, je nesporné, že poručený mal 100 % podiel na základnom imaní predmetnej spoločnosti, takže je nepopierateľné, že mohol vykonávať určitý vplyv na jej rozhodnutia a určovať jej činnosti.

32 V dôsledku toho netreba skúmať vnútroštátne opatrenie, o aké ide vo veci samej, z pohľadu ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu.

33 Pokiaľ ide o kapitolu Zmluvy zaoberajúcu sa slobodou usadiť sa, neobsahuje nijaké ustanovenie, ktoré by rozširovalo pôsobnosť jej ustanovení na situácie týkajúce sa podielu v spoločnosti so sídlom v treťom štáte (pozri v tomto zmysle uznesenie z 10. mája 2007, A a B, C-102/05, Zb. s. I-3871, bod 29, ako aj rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 28). Vo veci samej ide pritom o podiel v kapitálovej spoločnosti so sídlom v Kanade.

34 Z tohto dôvodu sa v situácii, o akú ide vo veci samej, nemá uplatňovať článok 49 ZFEÚ a naŕ.

35 Vzhľadom na všetky tieto úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva vylučuje uplatnenie niektorých daňových výhod uplatniteľných na pozostalosť vo forme podielu v kapitálovej spoločnosti so sídlom v treťom štáte, kým v prípade nadobudnutia takéhoto podielu v spoločnosti so sídlom v členskom štáte dedením tieto výhody poskytuje, zasahuje podstatným spôsobom do výkonu slobody usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ a naŕ., keďže tento podiel umožňuje svojmu majiteľovi vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti. Tieto články sa nemajú uplatňovať v situácii týkajúcej sa podielu v spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v treťom štáte.

## O trovách

36 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účasníkom 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 Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

**Právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva vylučuje uplatnenie niektorých daňových výhod uplatniteľných na pozostalosť vo forme podielu v kapitálovej spoločnosti so sídlom v treťom štáte, kým v prípade nadobudnutia takéhoto podielu v spoločnosti so sídlom v členskom štáte dedením tieto výhody poskytuje, zasahuje podstatným spôsobom do výkonu slobody usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ a nasl., keďže tento podiel umožňuje svojmu majiteľovi vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti. Tieto články sa nemajú uplatňovať v situácii týkajúcej sa podielu v spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v treťom štáte.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.