ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 11. septembra 2008 *

Vo veci C-11/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hof van Beroep te Gent (Belgicko) z 11. januára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 18. januára 2007, ktorý súvisí s konaním:

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Jazyk konania: holandčina.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

proti

Belgicku,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia M. J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (spravodajca) a A. Arabadjiev,

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. decembra 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— H. Eckelkamp, N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkamp, J. Eckelkamp a J. Eckelkamp, v zastúpení: B. Coopman a M. Van Daele, advocaten,

— belgická vláda, v zastúpení: L. Van den Broeck, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. Haelterman, advocaat,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, A. Weimar a R. Troosters, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. marca 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 12 ES, 17 ES, 18 ES, 56 ES a 58 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi dedičmi nemeckej štátnej príslušníčky pani H. Eckelkampovej, ktorá zomrela v Nemecku, a FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (FVS Financie, Správa DPH, evidencie a verejného majetku), ktorého predmetom je odmietnutie tohto orgánu odpočítať pri výpočte dane z prechodu nehnuteľného majetku, ktorý pani Eckelkampová vlastnila v Belgicku, dlhy súvisiace s týmto majetkom z dôvodu, že nemala v čase svojej smrti bydlisko na belgickom území.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

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

„1. 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.

2. Prevody v súvislosti s pohybom kapitálu sa uskutočňujú za rovnakých devízových podmienok ako platby týkajúce sa bežných transakcií.“

4 Medzi pohybmi kapitálu vymenovanými v prílohe I smernice 88/361 sa v bode XI nachádzajú „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, ktoré zahŕňajú dedičstvá a odkazy.

Vnútroštátna právna úprava

5 V Belgicku patrí stanovenie sadzby dane, základu dane, oslobodení od dane a daňových úľav v oblasti daní z dedičstva do právomoci regiónov.

6 Článok 1 zákona o daniach z dedičstva flámskeho regiónu (ďalej len „zákon“) stanovuje:

„Zavádzajú sa nasledujúce dane:

1. dedičská daň z celkovej hodnoty nadobudnutého dedičstva po obyvateľovi Belgického kráľovstva po odpočítaní dlhov;

2. daň z prechodu majetku *mortis causa* z hodnoty nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Belgicku a patriaceho do nadobudnutého dedičstva po osobe, ktorá nie je obyvateľom Belgického kráľovstva.

Osoba sa považuje za obyvateľa Belgického kráľovstva, ak mala v čase svojej smrti bydlisko v Belgickom kráľovstve alebo tam bol sústredený jej majetok.“

7 Podľa článku 15 zákona sa dedičská daň platí po odpočítaní dlhov zo všetkého majetku vo vlastníctve zosnulého bez ohľadu na to, kde sa nachádza.

8 Článok 18 zákona, ktorý sa týka nerezidentov, znie takto:

„Daň z prechodu majetku *mortis causa* sa platí zo všetkého nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Belgicku vo vlastníctve zosnulého alebo vyhláseného za mŕtveho, pričom sa neberú do úvahy dlhy a záväzky patriace do dedičstva.“

9 Aby bol dlh uznaný ako záväzok, musí podľa článku 29 zákona v deň smrti stále existovať, čo možno preukázať akýmkoľvek dôkazným prostriedkom, ktorý je prípustný vo vzťahu k úkonu, ktorým vzniká pohľadávka a vytvára sa dlh.

10 Článok 40 zákona stanovuje, že lehota, v ktorej musí byť podané daňové priznanie o dedičstve, je päť mesiacov odo dňa smrti, ak smrť nastala v Belgickom kráľovstve, a šesť mesiacov odo dňa smrti, ak smrť nastala v inej krajine Európy.

11 Podľa článku 41 zákona:

„Lehotu, v ktorej musí byť podané daňové priznanie o dedičstve, môže predĺžiť generálny riaditeľ pre evidenciu a verejný majetok.

Daňové priznanie podané v lehote stanovenej zákonom alebo predĺženej generálnym riaditeľom možno opraviť za predpokladu, že táto lehota ešte neuplynula, a ak sa

dotknuté osoby výslovne nevzdali tohto práva vo vyhlásení podanom v súlade s právnymi požiadavkami.“

12 V článku 48 ods. 1 zákona sa nachádzajú tabuľky obsahujúce sadzby, ktoré sa uplatnia na dedičskú daň a na daň z prechodu majetku *mortis causa*. Odsek 2 štvrtý pododsek tohto článku znie takto:

„Dlhy a výdavky na pohreb sa prednostne odpočítajú od hnuteľného majetku a majetkových práv uvedených v článku 60a, pokiaľ daňovníci nepreukážu, že dlh konkrétne vznikol na účely nadobudnutia alebo údržby nehnuteľného majetku.“

13 Medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko neexistuje dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z dedičstva.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Žalobcovia vo veci samej sú dedičmi pani Eckelkampovej, ktorá zomrela v Düsseldorfe (Nemecko) 30. decembra 2003.

15 Dňa 13. novembra 2002 pani Eckelkampová podpísala dokument, v ktorom uznala dlh voči jednému zo žalobcov vo veci samej, H. Eckelkampovi. V notárskej zápisnici z 5. júna 2003 mu udelila splnomocnenie na riadenie záložného práva k nehnuteľnému majetku, ktorý sa nachádzal v Knokke-Heist (Belgicko), na zabezpečenie zaplatenia tohto dlhu.

16 Dňa 29. júna 2004 podali žalobcovia vo veci samej daňové priznanie o dedičstve v Belgicku v zákonnej lehote šesť mesiacov odo dňa smrti pani Eckelkampovej, pričom v aktívach dedičstva uviedli tento nehnuteľný majetok v hodnote 200 000 eur. V jeho pasívach bola v daňovom priznaní uvedená poznámka „nič“.

17 Z pripomienok žalobcov vo veci samej a belgickej vlády vyplýva, že pred podaním tohto priznania došlo medzi jedným zo žalobcov a príslušným vnútroštátnym daňovým orgánom k výmene e-mailov. Tento orgán pri tejto príležitosti uviedol, že podľa relevantných ustanovení flámskej právnej úpravy sa daň z prechodu majetku *mortis causa* platí z celého majetku poručiteľa, ktorý sa nachádza v Belgicku, a to bez odpočítania záväzkov. Keďže pani Eckelkampová nemala v čase svojej smrti bydlisko v Belgicku, jej dlh nemožno zohľadniť na účely výpočtu dane z prechodu.

18 Dane z prechodu majetku *mortis causa*, o ktoré ide vo veci samej, boli vypočítané na základe daňového priznania podaného 29. júna 2004.

19 Po zaplatení týchto daní, ku ktorému podľa ich pripomienok došlo „s výhradou všetkých ich práv“, podali žalobcovia vo veci samej 31. decembra 2004 žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Súd prvého stupňa Bruggy), ktorou sa domáhali toho, aby takto zaplatená daň bola predmetom nového výpočtu, a osobitne, aby dlh pani Eckelkampovej bol na účely tohto výpočtu tiež zohľadnený.

20 Tento súd zamietol žalobu dotknutých osôb 30. mája 2005 z dôvodu, že ku dňu jej podania už uplynula zákonom stanovená lehota na zohľadnenie nových skutočností do základu výpočtu dedičskej dane alebo dane z prechodu.

21 Žalobcovia vo veci samej podali proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom tvrdili, že ustanovenia

zákona týkajúce sa výpočtu dane z prechodu *mortis causa* sú v rozpore s právom Spoločenstva. Domnievajú sa, že tieto ustanovenia predstavujú nepriamu diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti a prekážku voľnému pohybu kapitálu.

22 Pred týmto vnútroštátnym súdom sa Belgicko dovolávalo uplynutia zákonom stanovenej lehoty na zohľadnenie nových skutočností do základu výpočtu dane z prechodu a tvrdilo, že v každom prípade nebolo dokázané, že sporný dlh ešte existoval ku dňu smrti pani Eckelkampovej. Keďže dotknutá osoba nemala v čase svojej smrti bydlisko v Belgicku, od základu dane z prechodu nebolo možné odpočítať žiadne pasíva. Článkom 58 ES nie je dotknuté právo členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových právnych predpisov.

23 Podľa tohto vnútroštátneho súdu zo súkromnej listiny z 13. novembra 2002 a z verejnej listiny z 5. júna 2003 jasne vyplýva, že pani Eckelkampová mala dlh vo výške 220 000 eur.

24 Hof van Beroep te Gent usúdil, že v spore vo veci samej ide o otázky výkladu práva Spoločenstva, a preto rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 12 ES v spojení s článkami 17 ES a 18 ES a článok 56 ES v spojení s článkom [58] ES vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, podľa ktorej v prípade nadobudnutia nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v členskom štáte (štát, kde sa nachádza majetok) dedením tento štát ukladá daň z hodnoty nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v tomto štáte, pričom umožňuje odpočítať hodnotu záväzkov zaťažujúcich tento nehnuteľný majetok (akými sú dlhy zabezpečené splnomocnením na zriadenie záložného práva k tomuto nehnuteľnému majetku) v prípade, ak poručiteľ v čase svojej smrti mal bydlisko v štáte, kde sa nachádza majetok, ale nie v prípade, ak poručiteľ v čase svojej smrti mal bydlisko v inom členskom štáte (štát bydliska)?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

25 Belgická vláda sa domnieva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný. Na jednej strane uvádza, že vzhľadom na oneskorenosť žaloby, v ktorej sa navrhuje prepočet predmetnej dane z prechodu, by vnútroštátny súd nemohol v žiadnom prípade vyhovieť návrhu žalobcov vo veci samej. Lehota, ktorú podľa belgických procesných predpisov mali na zmenu údajov, na základe ktorých sa vypočíta daň z prechodu, už uplynula o niekoľko mesiacov skôr. Preto by odpoveď na položenú otázku nielen nebola nevyhnutná, ale by bola jasne irelevantná na účely rozhodnutia, ktoré má vydať vnútroštátny súd.

26 Na druhej strane sa domnieva, že v štádiu, v akom sa nachádza konanie vo veci samej, je položená otázka čisto hypotetická. V tomto štádiu ešte vnútroštátny súd nedal odpoveď na otázky rozhodujúce pre riešenie sporu vo veci samej, ktoré sa týkajú najmä toho, či medzi dlhom a predmetným nehnuteľným majetkom existovala súvislosť, z ktorej by vyplývala existencia záväzku zaťažujúceho tento majetok. V tomto ohľade belgická vláda na pojednávaní zdôraznila, že v prejednávanej veci neexistuje záložné právo, ktoré by zaťažovalo tento nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Belgicku, ale iba splnomocnenie na zriadenie záložného práva, ktoré pani Eckelkampová udelila svojmu bratovi pred svojou smrťou. Podľa tejto vlády v prípade, ak splnomocnenie na zriadenie záložného práva nezakladá právo dané tretej osobe na účely prípadného zápisu záložného práva k nejakému nehnuteľnému majetku a k takému zápisu nedošlo, neexistuje žiaden záväzok zaťažujúci uvedený nehnuteľný majetok v zmysle judikatúry Súdneho dvora. Položená otázka má teda hypotetický charakter.

27 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 234 ES, ktoré je založené na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, patrí akékoľvek posúdenie skutkového stavu veci do právomoci vnútroštátneho súdu. Rovnako prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor predložený a ktorý musí prevziať zodpovednosť za vydávané súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia pre vydanie svojho rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Preto pokiaľ sa predložené otázky týkajú výkladu práva Spoločenstva, Súdny

dvor je v zásade povinný rozhodnúť (rozsudky z 12. apríla 2005, Keller, C-145/03, Zb. s. I-2529, bod 33, a z 18. júla 2007, Lucchini, C-119/05, Zb. s. I-6199, bod 43).

28 Odmietnuť rozhodovať o prejudiciálnej otázke, ktorú položil vnútroštátny súd, možno len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá žiaden vzťah k realite alebo predmetu sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, alebo tiež vtedy, ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové alebo právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sú mu položené (pozri najmä rozsudky z 13. marca 2001, PreussenElektra, C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39; z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Zb. s. I-607, bod 19, a Lucchini, už citovaný, bod 44).

29 Je potrebné uviesť, že v prejednávanej veci to tak nie je.

30 Súdny dvor má totiž spresniť, či vnútroštátne súdy sú podľa práva Spoločenstva povinné neuplatniť určité ustanovenia zákona týkajúce sa výpočtu dane z prechodu *mortis causa*, o ktorých sa žalobcovia vo veci samej domnievajú, že predstavujú prekážku voľnému pohybu kapitálu. Preto je zrejmé, že položená otázka má vzťah k predmetu sporu vo veci samej, ako ho vymedzuje vnútroštátny súd, a že odpoveď na túto otázku môže byť pre tento súd užitočná, aby mu umožnila rozhodnúť, či ustanovenia uvedeného zákona sú v súlade s právom Spoločenstva.

31 Iste, belgická vláda jednak spochybňuje existenciu súvislosti medzi dlhom pani Eckelkampovej voči jej bratovi a nehnuteľným majetkom, ktorý je predmetom dedenia, z ktorej by vyplývala existencia záväzku zaťažujúceho tento majetok, a jednak zdôrazňuje, že lehoty stanovené relevantnými ustanoveniami belgického práva, ktoré umožňujú doplnenie nových skutočností do základu výpočtu dane z prechodu, už uplynuli ku dňu podania žaloby vo veci samej.

32 Treba však na jednej strane pripomenúť, že iba vnútroštátny súd je príslušný na zistenie a posúdenie skutkového stavu sporu, ktorý mu bol predložený, ako aj na výklad a uplatnenie vnútroštátneho práva (pozri rozsudok zo 4. mája 1999, Sürül, C-262/96, Zb. s. I-2685, bod 95). Určenie rozsahu a účinkov splnomocnenia na zriadenie záložného práva, ako aj dôsledkov takého splnomocnenia, pokiaľ ide o nehnuteľný majetok zanechaný ako dedičstvo a nachádzajúci sa v Belgicku, podľa belgického práva je úlohou tohto súdu a nie Súdneho dvora.

33 Navyše zo spisu predloženého Súdnemu dvoru po prvé vyplýva, že nespomenutie sporného dlhu v daňovom priznaní, ktoré podali žalobcovia vo veci samej, sa opieralo o ustanovenia zákona, ktoré nestanovovali zahrnutie takých dlhov, ak osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, nemala v čase svojej smrti bydlisko v Belgicku — ustanovenia, ktoré viedli vnútroštátny súd k položeniu prejudiciálnej otázky týkajúcej sa výkladu práva Spoločenstva. Po druhé pred podaním sporného daňového priznania o dedičstve príslušné orgány informovali žalobcov vo veci samej, že dlh pani Eckelkampovej nemožno zohľadniť na účely výpočtu dane z prechodu *mortis causa*, ak nemala ku dňu svojej smrti bydlisko v Belgicku. Po tretie, ako vyplýva z bodu 19 tohto rozsudku, zdá sa, že žalobcovia vo veci samej podali uvedené daňové priznanie s výhradou všetkých ich práv.

34 Na druhej strane treba pripomenúť, že návrh na začatie prejudiciálneho konania spočíva na dialógu medzi súdmi, ktorého začiatok závisí výlučne na tom, ako vnútroštátny súd posúdi relevantnosť a nevyhnutnosť takéhoto návrhu (pozri rozsudok z 12. februára 2008, Kempter, C-2/06, Zb. s. I-411, bod 42). Aj keď je pravda, že vnútroštátny súd konštatoval, že daňové priznanie dedičov sa stalo konečným ku dňu uplynutia zákonnej lehoty na podanie takých priznaní, skutočnosťou zostáva, že položená otázka umožňuje identifikovať prvky výkladu práva Spoločenstva, o ktorých vnútroštátny súd usúdil, že ich možno užitočne uplatniť na riešenie sporu, ktorý mu bol predložený, podľa tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. septembra 1982, Vlaeminck, 132/81, Zb. s. 2953, body 13 a 14).

35 Z toho vyplýva, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania treba považovať za prípustný.

O prejudiciálnej otázke

36 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia jednak článkov 12 ES, 17 ES a 18 ES a jednak článkov 56 ES a 58 ES majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, týkajúcej sa výpočtu dane z prechodu a dedičskej dane z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v tomto členskom štáte, ktorá nestanovuje odpočítateľnosť dlhov zaťažujúcich tento nehnuteľný majetok, ak osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, nemala v čase svojej smrti bydlisko v štáte, kde sa nachádza tento nehnuteľný majetok, ale v inom členskom štáte, hoci táto odpočítateľnosť je stanovená pre prípad, ak dotknutá osoba mala v čase svojej smrti bydlisko v štáte, kde sa nachádza uvedený nehnuteľný majetok.

37 Článok 56 ods. 1 ES vo všeobecnosti zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi (rozsudok zo 6. decembra 2007, Federconsumatori a i., C-463/04 a C-464/04, Zb. s. I-10419, bod 19 a citovaná judikatúra).

38 Pri absencii definície pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 56 ods. 1 ES v Zmluve ES Súdny dvor v minulosti uznal indikatívnu hodnotu nomenklatúry pripojenej k smernici 88/361, aj keď táto smernica bola prijatá na základe článkov 69 a 70 ods. 1 Zmluvy EHS (zmenené na článok 69 a článok 70 ods. 1 Zmluvy ES, zrušené Amsterdamskou zmluvou), pričom podľa jej úvodu nemá zoznam, ktorý obsahuje, taxatívnu povahu (pozri najmä rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 39; z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, bod 41; Federconsumatori a i., už citovaný, bod 20, a zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, Zb. s. I-123, bod 24).

39 V tejto súvislosti Súdny dvor pripomenul najmä to, že na dedenie, ktoré pozostáva z prechodu majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viac osôb, alebo inými slovami, z prechodu vlastníckeho práva k rozličným veciam, právam,

atď., z ktorých pozostáva dedičstvo, na dedičov, sa vzťahuje bod XI prílohy I smernice 88/361, nazvaný „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, a rozhodol, že dedenie predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ES s výnimkou prípadov, keď jeho podstatné prvky sú obmedzené na jediný členský štát (pozri rozsudky z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 58; van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 42, a Jäger, už citovaný, bod 25).

40 Situácia, v ktorej osoba s bydliskom v Nemecku v čase svojej smrti zanechá ako dedičstvo iným osobám s bydliskom v Nemecku a Holandsku nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Belgicku, ktorý je predmetom výpočtu dane z prechodu v Belgicku, nie je v žiadnom prípade čisto vnútroštátnou záležitosťou.

41 Preto dedenie, o aké ide vo veci samej, predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES.

42 Najprv je potrebné preskúmať, či, ako tvrdia žalobcovia vo veci samej a Komisia Európskych spoločenstiev, vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

43 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré určujú hodnotu nehnuteľného majetku na účely výpočtu sumy dane splatnej v prípade nadobudnutia dedením, môžu byť nielen schopné odrádzať od kúpy nehnuteľností nachádzajúcich sa v predmetnom členskom štáte, ale ich účinkom môže tiež byť zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v členskom štáte odlišnom od štátu, kde sa nachádza uvedený majetok (pozri v tomto zmysle rozsudky Barbier, už citovaný, bod 62, a Jäger, už citovaný, bod 30).

44 Pokiaľ ide o dedičstvá, judikatúra potvrdila, že opatrenia zakázané článkom 56 ods. 1 ES z dôvodu, že sú obmedzeniami pohybu kapitálu, zahŕňajú opatrenia, ktorých

účinkom je zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v štáte odlišnom od členského štátu, kde sa nachádza predmetný majetok a ktorý zdaňuje dedenie predmetného majetku (rozsudky van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 44, a Jäger, už citovaný, bod 31).

45 V tomto prípade vnútroštátne ustanovenia, o aké ide vo veci samej, vedú k tomu, že dedičstvo, ktoré zahŕňa nehnuteľný majetok nachádzajúci sa na území Belgického kráľovstva, podlieha vyššej dani z prechodu, než je dedičská daň, ktorá by sa platila, ak by osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, mala v čase svojej smrti bydlisko v tomto členskom štáte, a teda ich účinkom je obmedzenie pohybu kapitálu tým, že znižujú hodnotu dedičstva, ktoré zahŕňa taký majetok.

46 Ak totiž táto právna úprava podmieňuje odpočítateľnosť určitých dlhov, ktoré zaťažujú predmetný nehnuteľný majetok, miestom bydliska osoby, ktorej majetok je predmetom dedenia, v čase jej smrti, vyššia daňová záťaž, ktorej v dôsledku toho podlieha dedičstvo po nerezidentoch, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

47 Tento záver nemožno spochybniť argumentom belgickej vlády, podľa ktorého zákon nepredstavuje obmedzenie, ak existuje objektívny rozdiel medzi situáciou rezidentov a nerezidentov pri výpočte dedičskej dane a dane z prechodu, keďže logicky iba členský štát, kde mala osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, bydlisko, je schopný zohľadniť pri výpočte dane z dedičstva všetky zložky dedičstva, ktoré sa skladá z aktív a pasív, z hnuteľných vecí i nehnuteľností. Tieto okolnosti sú totiž irelevantné vzhľadom na kritériá, ktoré vyplývajú z judikatúry citovanej v bodoch 43 a 44 tohto rozsudku (pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Jäger, už citovaný, bod 34).

48 Belgická vláda však uvádza, že na rozdiel od veci, ktorá viedla k už citovanému rozsudku Barbier, je konanie vo veci samej charakterizované absenciou bezpodmienečnej povinnosti previesť vlastnícke právo k predmetnému nehnuteľnému majetku,

rovnako ako absenciou tak predchádzajúceho prevodu tzv. hospodárskeho vlastníckeho práva k tomuto majetku, ako aj ťarchy, ktorá ho zaťažuje, keďže splnomocnenie na zriadenie záložného práva, ktorého sa dovolávajú žalobcovia vo veci samej, nijako nepredstavuje dlh zaťažujúci uvedený nehnuteľný majetok v zmysle tohto rozsudku.

49 Je vhodné pripomenúť, že vo veci, ktorá viedla k už citovanému rozsudku Barbier, sa položená otázka týkala výpočtu sumy dane splatnej v prípade nadobudnutia nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v členskom štáte dedením a zohľadnenia bezpodmienečnej povinnosti držiteľa vecného práva vydať tento majetok tretej osobe, ktorá má k nemu tzv. hospodárske vlastnícke právo, pri určení hodnoty tohto majetku. Tento dlh teda priamo súvisel s nehnuteľným majetkom, ktorý bol predmetom dedenia.

50 Rovnako v rámci článkov 49 ES a 50 ES Súdny dvor už uviedol, že existuje nebezpečenstvo, že vnútroštátna právna úprava, ktorá nerezidentom v daňovej oblasti neumožňuje odpočítanie prevádzkových nákladov priamo súvisiacich s činnosťou, z ktorej pochádzajú príjmy zdaniteľné v dotknutom členskom štáte, hoci rezidentom ho naopak umožňuje, bude pôsobiť v zásade na úkor príslušníkov iných členských štátov, a preto je v rozpore s uvedenými článkami (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, body 27 a 28).

51 Na pojednávaní pred Súdnym dvorom tak žalobcovia vo veci samej, ako aj Komisia uviedli, že na základe predmetného splnomocnenia na zriadenie záložného práva existovala dostatočná súvislosť medzi nehnuteľným majetkom nadobudnutým dedením a dotknutým dlhom. Komisia však pripustila, že len čo splnomocnenie na zriadenie záložného práva nezaťažuje predmetný nehnuteľný majetok, ktorý sa nachádza v Belgicku, ale prípadne iné nehnuteľnosti, možno spochybniť súvislosť medzi dlhom a uvedeným nehnuteľným majetkom.

52 Podľa znenia otázky, ktorú položil vnútroštátny súd, však dlh zabezpečený splnomocnením na zriadenie záložného práva k nehnuteľnému majetku predstavuje ťarchu, ktorá ho zaťažuje. V rámci konania podľa článku 234 ES je Súdny dvor oprávnený

rozhodnúť o výklade alebo o platnosti textu Spoločenstva iba na základe skutkových okolností, ktoré mu uvedie vnútroštátny súd (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 1998, Dumon a Froment, C-235/95, Zb. s. I-4531, bod 25).

53 Ako vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, overenie povahy a účinkov splnomocnenia na zriadenie záložného práva, o aké ide vo veci samej, a určenie, či v skutočnosti existuje priama súvislosť medzi uvádzaným dlhom a nehnuteľným majetkom, ktorý je predmetom výpočtu dane z prechodu, o akú ide vo veci samej, podľa belgického práva je úlohou vnútroštátneho súdu, a nie Súdneho dvora.

54 V každom prípade treba uviesť, že podmienenie odpočítateľnosti dlhov zaťažujúcich nehnuteľný majetok tým, že osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, mala v čase svojej smrti bydlisko v štáte, kde sa tento nehnuteľný majetok nachádza, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ods. 1 ES.

55 Ďalej je potrebné preskúmať, či takto konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené vo vzťahu k ustanoveniam Zmluvy.

56 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES „ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli [článkom 56 nie sú — *neoficiálny preklad*] dotknuté práva členských štátov… uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

57 Toto ustanovenie článku 58 ES musí byť ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu vykladané striktne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudok Jäger, už citovaný, bod 40).

58 Výnimka stanovená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je totiž sama obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“ (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 44; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 28, a Jäger, už citovaný, bod 41). Navyše nato, aby rozdielne zaobchádzanie stanovené v oblasti dedičskej dane a dane z prechodu, ktoré sa platia z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území Belgického kráľovstva, s osobou, ktorá mala v čase svojej smrti bydlisko v tomto členskom štáte, a osobou, ktorá mala v tom istom čase bydlisko v inom členskom štáte, bolo odôvodnené, nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa sledovaného predmetnou právnou úpravou.

59 Preto je potrebné rozlišovať medzi nerovnosťou zaobchádzania povolenou podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES a svojvoľnou diskrimináciou zakázanou podľa odseku 3 rovnakého článku. Z judikatúry pritom vyplýva, že nato, aby vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely výpočtu dedičskej dane stanovuje rozdiel v odpočítateľnosti dlhov zaťažujúcich nehnuteľný majetok, ktorý sa nachádza na území dotknutého členského štátu, podľa toho, či osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, mala v čase svojej smrti bydlisko v tomto členskom štáte alebo v inom členskom štáte, mohla byť považovaná za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, je nevyhnutné, aby sa rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky Verkooijen, už citovaný, bod 43; Manninen, už citovaný, bod 29, a Jäger, už citovaný, bod 43).

60 V tejto súvislosti je potrebné po prvé konštatovať, že v rozpore s tým, čo tvrdí belgická vláda a čo je pripomenuté v bode 47 tohto rozsudku, nemôže byť toto rozdielne zaobchádzanie odôvodnené tým, že sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

61 S výhradou overení, ktoré má uskutočniť vnútroštátny súd, týkajúcich sa povahy a účinkov splnomocnenia na zriadenie záložného práva a otázky, či splnomocnenie, o aké ide vo veci samej, zaťažuje nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom dedenia, čo sa zdá, že vyplýva zo spisu, je totiž výpočet dedičskej dane a dane z prechodu

podľa tejto právnej úpravy priamo viazaný na hodnotu tohto nehnuteľného majetku. V tomto prípade nemôže existovať objektívne žiadny rozdiel v situácii, ktorý by odôvodňoval nerovnosť daňového zaobchádzania, pokiaľ ide o výšku dedičskej dane z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Belgicku a patriaceho osobe, ktorá mala v čase svojej smrti bydlisko v tomto členskom štáte, a dane z prechodu nehnuteľného majetku patriaceho osobe, ktorá mala v tom istom čase bydlisko v inom členskom štáte. Preto je situácia dedičov pani Eckelkampovej porovnateľná so situáciou akéhokoľvek iného dediča, ktorého dedičstvo zahŕňa nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Belgicku a zanechaný ako dedičstvo osobou, ktorá mala v čase svojej smrti bydlisko v tom istom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Jäger, už citovaný, bod 44).

62 Ako uviedli žalobcovia vo veci samej, belgická právna úprava považuje v zásade tak dedičov osôb rezidentov, ako aj dedičov osôb, ktoré boli v čase svojej smrti nerezidentmi, za daňovníkov na účely dedičskej dane a/alebo dane z prechodu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Belgicku. K rozdielnemu zaobchádzaniu s nerezidentmi a rezidentmi dochádza až pri odpočítaní dlhov od dedičstva po nerezidentoch.

63 Ak vnútroštátna právna úprava kladie na účely zdanenia nehnuteľného majetku nadobudnutého dedením a nachádzajúceho sa v dotknutom členskom štáte na rovnakú úroveň dedičov osoby, ktorá mala v čase svojej smrti postavenie rezidenta, a dedičov osoby, ktorá mala v tom istom čase postavenie nerezidenta, nemôže v rámci toho istého zdanenia zaobchádzať s týmito dedičmi odlišne, pokiaľ ide o odpočítateľnosť záväzkov, ktoré zaťažujú tento nehnuteľný majetok, bez toho, aby nedošlo k diskriminácii. Vnútroštátny zákonodarca totiž tým, že zaobchádzal s dedičstvami po týchto dvoch kategóriách osôb na účely daní z dedičstva rovnakým spôsobom okrem odpočítania dlhov, pripustil, že vzhľadom na spôsob a podmienky tohto zdanenia medzi nimi neexistuje žiaden objektívny rozdiel v situácii, ktorý by mohol odôvodniť rozdielne zaobchádzanie (pozri analogicky v rámci práva usadiť sa rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 20; ako aj zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 35; v rámci voľného pohybu kapitálu a dedičskej dane rozsudok z dnešného dňa, Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 57).

64 Napokon je potrebné preskúmať, či obmedzenie pohybu kapitálu vyplývajúce z právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, môže byť objektívne odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

65 Belgická vláda tvrdí, že podľa nemeckej právnej úpravy uplatniteľnej na majetok poručiteľa by dlh, ktorého odpočítania v Belgicku sa žalobcovia domáhajú, bol v praxi odpočítaný dvakrát, čomu treba podľa judikatúry Súdneho dvora (rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837) zamedziť.

66 V tomto ohľade je vhodné najprv pripomenúť, že Súdny dvor v rámci svojej judikatúry týkajúcej sa voľného pohybu kapitálu a daní z dedičstva uviedol, že štátneho príslušníka nemožno zbaviť práva dovolávať sa ustanovení Zmluvy z dôvodu, že má prospech z daňových výhod, ktoré mu legálne poskytujú normy platné v inom členskom štáte, než je štát, kde má bydlisko (rozsudok Barbier, už citovaný, bod 71).

67 Ďalej, ako bolo pripomenuté v bode 13 tohto rozsudku, medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko neexistuje dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z dedičstva.

68 Členský štát, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom dedenia, sa nemôže na odôvodnenie obmedzenia voľného pohybu kapitálu vyplývajúceho z jeho právnej úpravy dovolávať existencie možnosti, nezávislej od jeho vôle, že iný členský štát, akým je členský štát, v ktorom mala osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, v čase svojej smrti bydlisko, poskytne daňovú úľavu, ktorá by mohla úplne alebo čiastočne nahradiť ujmu, ktorá bola spôsobená dedičom tejto osoby z dôvodu neodpočítateľnosti dlhov, ktoré zaťažujú nehnuteľný majetok zanechaný ako dedičstvo, pri výpočte dane z prechodu v členskom štáte, kde sa uvedený nehnuteľný majetok nachádza (pozri v tomto zmysle rozsudok Arens-Sikken, už citovaný, bod 65).

69 Členský štát sa totiž nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný členský štát, v prejednávanej veci členský štát, v ktorom mala dotknutá osoba v čase svojej smrti bydlisko, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, najmä z jej ustanovení týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 78).

70 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru napokon vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, úplne a jednoznačne vylučuje pri výpočte dane z prechodu odpočítanie dlhov zaťažujúcich nehnuteľný majetok zanechaný ako dedičstvo, ak dotknutá osoba nemala v čase svojej smrti bydlisko v štáte, kde sa nachádza majetok, ktorý je predmetom dedenia, bez toho, aby zohľadňovala zaobchádzanie s uvedenými dlhmi a najmä absenciu daňovej úľavy v inom členskom štáte, akým je členský štát, v ktorom mala bydlisko zosnulá osoba.

71 Preto treba odpovedať na prejudiciálnu otázku tak, že ustanovenia článkov 56 ES a 58 ES sa majú vo vzájomnej súvislosti vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, týkajúcej sa výpočtu dedičskej dane a dane z prechodu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v členskom štáte, ktorá nestanovuje odpočítateľnosť dlhov zaťažujúcich tento nehnuteľný majetok, ak osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, nemala v čase svojej smrti bydlisko v tomto štáte, ale v inom členskom štáte, hoci táto odpočítateľnosť je stanovená pre prípad, ak táto osoba mala v tom istom čase bydlisko v štáte, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom dedenia.

72 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, nie je nevyhnutné odpovedať na prejudiciálnu otázku v rozsahu, v akom sa týka výkladu článkov 12 ES, 17 ES a 18 ES.

O trovách

73 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Ustanovenia článkov 56 ES a 58 ES sa majú vo vzájomnej súvislosti vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, týkajúcej sa výpočtu dedičskej dane a dane z prechodu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v členskom štáte, ktorá nestanovuje odpočítateľnosť dlhov zaťažujúcich tento nehnuteľný majetok, ak osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, nemala v čase svojej smrti bydlisko v tomto štáte, ale v inom členskom štáte, hoci táto odpočítateľnosť je stanovená pre prípad, ak táto osoba mala v tom istom čase bydlisko v štáte, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom dedenia.

Podpisy