ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 11. septembra 2008 *

Vo veci C-43/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 12. januára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 2. februára 2007, ktorý súvisí s konaním:

D. M. M. A. Arens-Sikken

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

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

* Jazyk konania: holandčina.

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

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

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a M. de Mol, splnomocnené zástupkyne,

— 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 73b a 73d Zmluvy ES (teraz články 56 ES a 58 ES) týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pani Arens-Sikkenovou, manželkou holandského štátneho príslušníka, ktorý zomrel v Taliansku, a Staatssecretaris van Financiën (minister financií), ktorého predmetom je výpočet dane z prechodu nehnuteľného majetku, ktorý poručiteľ vlastnil v Holandsku.

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 Podľa holandského práva je každé dedičstvo predmetom dane. Článok 1 ods. 1 zákona o dedičstve (Successiewet) z 28. júna 1956 (Stb. 1956, č. 362, ďalej len „SW 1956“) rozlišoval podľa toho, či osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, mala v čase svojej smrti bydlisko v Holandsku alebo v zahraničí.

6 Toto ustanovenie znelo v období od 1. januára 1992 do 31. decembra 2001 takto:

„Podľa tohto zákona sa ukladajú tieto dane:

1. Dedičská daň z celkovej hodnoty majetku, ktorý bol prevedený na základe dedičského práva v dôsledku smrti osoby, ktorá mala v čase smrti bydlisko v Holandsku. …

2. Daň z prechodu z hodnoty majetku vymedzeného v článku 5 ods. 2, ktorý bol nadobudnutý ako dar alebo dedičstvo v dôsledku smrti osoby, ktorá nemala bydlisko v Holandsku v čase tohto darovania alebo smrti;

3. Daň z darovania…“

7 Článok 5 ods. 2 SW 1956 v znení platnom od 8. decembra 1995 do 31. decembra 2000 stanovoval:

„Daň z prechodu sa ukladá z hodnoty:

1. tuzemského majetku uvedeného v článku 13 zákona o dani z majetku [Wet op de vermogensbelasting] zo 16. decembra 1964 [(Stb. 1964, č. 520, ďalej len ‚WB 1964‘)] po odpočítaní dlhov uvedených v tomto článku;

…“

8 Článok 13 ods. 1 prvá zarážka WB 1964 v znení platnom od 1. januára 1992 do 31. decembra 2000 definoval „tuzemský majetok“ tak, že zahŕňa „nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Holandsku alebo práva s ním súvisiace“ (pokiaľ nepatria holandskému podniku).

9 Článok 13 ods. 2 písm. b) WB 1964 pripúšťa iba odpočítanie dlhov zabezpečených záložným právom k nehnuteľnému majetku, ktorý sa nachádza v Holandsku, pokiaľ sa náklady a úroky týkajúce sa týchto dlhov zohľadňujú pri výpočte hrubého domáceho príjmu podľa článku 49 zákona o dani z príjmov (Wet op de inkomstenbelasting) zo 16. decembra 1964 (Stb. 1964, č. 519).

10 Medzi Holandským kráľovstvom a Talianskou republikou neexistuje dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z dedičstva.

11 Z pripomienok holandskej vlády vyplýva, že sadzba dedičskej dane je progresívna dvojakým spôsobom. Na jednej strane závisí od vzťahu, ktorý existoval medzi daňovníkom a poručiteľom. Na druhej strane sa líši podľa hodnoty nadobudnutého majetku.

12 Z uvedených pripomienok takisto vyplýva, že od 1. januára 1985 bola proporcionálna sadzba 6 %, ktorá sa uplatňovala na daň z prechodu, zrušená a nahradená progresívnou sadzbou dedičskej dane a dane z darovania. Daň z prechodu sa teda uplatňuje takisto na základe dvojako progresívnej sadzby určenej s prihliadnutím na vzťah, ktorý existoval medzi daňovníkom a poručiteľom, a od tohto dátumu podľa hodnoty nadobudnutého majetku.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Manžel pani Arens-Sikkenovej zomrel 8. novembra 1998. V čase svojej smrti už viac ako desať rokov nemal bydlisko v Holandsku, ale v Taliansku.

14 Keďže poručiteľ vyhotovil závet, bolo dedičstvo po ňom rozdelené v rovnakých podieloch medzi žalobkyňu vo veci samej a štyri deti, ktoré pochádzali z ich manželstva.

15 Na základe závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva v zmysle bývalého článku 1167 holandského Občianskeho zákonníka však všetky aktíva a pasíva dedičstva prešli na pozostalého manžela, teda na pani Arens-Sikkenovú.

16 Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania a pripomienok holandskej vlády dostala žalobkyňa vo veci samej v dôsledku tohto rozdelenia aktíva a pasíva, ktorých hodnota presahovala hodnotu jej dedičského podielu určenú podľa zákona. Bol jej teda zvýšený dedičský podiel. Jej deťom bol zasa znížený dedičský podiel, keďže nedostali žiadnu z vecí, ktoré tvorili dedičstvo. V zmysle závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva bola žalobkyňa vo veci samej povinná uhradiť každému zo svojich detí

peňažnú protihodnotu jeho dedičského podielu. Vznikol jej teda dlh z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu voči každému zo svojich detí a tie nadobudli pohľadávku voči žalobkyni, ktorá vyplývala z finančného vyrovnania za zníženie dedičského podielu.

17 Dedičstvo sa skladalo okrem iného z poručiteľovho podielu na nehnuteľnom majetku nachádzajúcom sa v Holandsku, ktorého hodnota bola 475 000 NLG.

18 Dedičia poručiteľa podali daňové priznanie k dani z prechodu, pričom ako základ použili hodnotu 95 000 NLG, ktorú nadobudol každý z nich, teda pätinu hodnoty nehnuteľného majetku vo výške 475 000 NLG.

19 Daňová správa sa však domnievala, že žalobkyňa vo veci samej nadobudla celý podiel na uvedenom nehnuteľnom majetku, ktorý patril do dedičstva, a vymerala jej sumu dane z prechodu vypočítanú na základe hodnoty 475 000 NLG. Od detí pani Arens-Sikkenovej nebola požadovaná žiadna daň z prechodu.

20 V konaní o námietke žalobkyne vo veci samej bolo rozhodnutie daňovej správy potvrdené.

21 Pani Arens-Sikkenová podala žalobu proti potvrdzujúcemu rozhodnutiu, ktoré vydala daňová správa, na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací súd 's-Hertogenbosch). V tejto žalobe uviedla, že nemala byť povinná zaplatiť daň z prechodu

vypočítanú na základe hodnoty 475 000 NLG, ale že táto suma mala byť znížená z dôvodu dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch rozhodol, že daň z prechodu sa viaže, pokiaľ ide o žalobkyňu vo veci samej, na nadobudnutie nehnuteľného majetku podľa dedičského práva. V rámci závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva rozhodol, že majetok, ktorý prešiel na žalobkyňu, predstavoval podiel poručiteľa na dotknutom nehnuteľnom majetku.

23 Žalobkyňa podala proti rozsudku Gerechtshof te 's-Hertogenbosch dovolanie na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska). V návrhu na začatie prejudiciálneho konania tento súd uvádza, že Gerechtshof te 's-Hertogenbosch rozhodol správne, že na účely dane z prechodu sa žalobkyňa vo veci samej považuje podľa holandského dedičského práva za osobu, ktorá v celosti nadobudla podiel na nehnuteľnom majetku, ktorý na ňu prešiel. Tento súd konštatuje, že podľa holandského režimu dane z prechodu nemôže dotknutá osoba pri určení základu dane odpočítať dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu (ani nemôže odpočítať pomernú časť všetkých dlhov, ktoré tvoria súčasť dedičstva). Naopak, ak by manžel pani Arens-Sikkenovej mal bydlisko v Holandsku v čase svojej smrti, mohla by zohľadniť dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu (rovnako ako všetky dlhy patriace do dedičstva) pri výpočte základu dedičskej dane, ktorú by bola povinná zaplatiť za tohto predpokladu.

24 Za týchto okolností si vnútroštátny súd kladie otázku, či neodpočítateľnosť dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu v rámci určenia základu dane z prechodu predstavuje protiprávne obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Rovnako sa v tejto súvislosti pýta, či dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu sú dostatočne úzko spojené s dotknutým nehnuteľným majetkom v súlade s judikatúrou Súdneho dvora vyplývajúcou z rozsudkov z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, Zb. s. I-5933), a z 11. decembra 2003, Barbier (C-364/01, Zb. s. I-15013).

25 Keďže sa Hoge Raad der Nederlanden domnieval, že spor vyvoláva otázky výkladu práva Spoločenstva, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 73b a 73d Zmluvy… vykladať v tom zmysle, že bránia členskému štátu, aby zdanil nadobudnutie nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v tomto členskom štáte a tvoriaceho súčasť dedičstva po osobe, ktorá mala v čase svojej smrti bydlisko v inom členskom štáte, dedením na základe hodnoty nehnuteľného majetku bez toho, aby zohľadnil dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ktoré mal dedič z dôvodu závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva?

2. Ak je odpoveď na predchádzajúcu otázku kladná a ak sa navyše musí porovnaním určiť, či a v akom rozsahu musia byť zohľadnené dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ktorá metóda porovnania… sa má v prípade, o aký ide v tejto veci, použiť na určenie, či dedičská daň, ktorá by bola uložená, ak by poručiteľ mal v čase svojej smrti bydlisko v Holandsku, bola nižšia ako daň z prechodu?

3. Je posúdenie povinnosti umožniť odpočítanie všetkých dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu alebo ich časti, ktorú Zmluva o ES možno ukladá členskému štátu, kde sa nehnuteľný majetok nachádza, rozdielne, ak toto odpočítanie vedie k menšej daňovej úľave na zamedzenie dvojitého zdanenia v členskom štáte, ktorý sa považuje za príslušný na zdanenie dedičstva z dôvodu miesta bydliska poručiteľa?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

26 Týmito otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia článkov 73b a 73d Zmluvy majú vo vzájomnej súvislosti vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, týkajúcej sa výpočtu dedičskej dane a dane z prechodu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v tomto členskom štáte, ktorá pri výpočte uvedených daní nestanovuje odpočítateľnosť dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu vyplývajúceho zo závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, 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.

27 V prípade kladnej odpovede na túto otázku a vzhľadom na už citované rozsudky Gerritse a Barbier sa okrem toho pýta, ktorá metóda porovnania sa má v situácii, o akú ide vo veci samej, použiť na určenie, či dedičská daň, ktorá by bola uložená, ak by osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, mala v čase svojej smrti bydlisko v Holandsku, bola nižšia ako daň z prechodu.

28 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).

29 Pri absencii definície pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 56 ods. 1 ES v Zmluve 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, ako aj zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, Zb. s. I-123, bod 24).

30 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 Barbier, už citovaný, bod 58; van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 42, a Jäger, už citovaný, bod 25).

31 Situácia, v ktorej osoba s bydliskom v Taliansku v čase svojej smrti zanechá ako dedičstvo iným osobám s bydliskom v Taliansku alebo prípadne v iných členských štátoch nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Holandsku, ktorý je predmetom výpočtu dane z prechodu v Holandsku, nie je v žiadnom prípade čisto vnútroštátnou záležitosťou.

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

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

34 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že podľa holandskej právnej úpravy nemožno dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu podľa závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, akými sú dlhy, ktoré vznikli pani Arens-Sikkenovej vo veci samej, odpočítať pri výpočte dane z prechodu týkajúcej sa nehnuteľného majetku zanechaného v dedičstve, ak osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, má v čase svojej smrti bydlisko v inom členskom štáte než v Holandskom kráľovstve. Preto daň z prechodu, ktorú mala žalobkyňa vo veci samej zaplatiť z dôvodu nadobudnutia nehnuteľného majetku dedením, musela byť vypočítaná z hodnoty 475 000 NLG, teda z celej hodnoty uvedeného majetku.

35 Naopak, ak tá istá osoba má v čase svojej smrti bydlisko v Holandsku, výpočet dedičskej dane z nehnuteľného majetku nadobudnutého dedením berie také dlhy do úvahy. V situácii zhodnej so situáciou žalobkyne vo veci samej, charakterizovanej existenciou štyroch ďalších dedičov a nehnuteľného majetku zanechaného v dedičstve v hodnote 475 000 NLG, by dedičská daň, ktorú by musel zaplatiť manžel, ktorý má dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, bola vypočítaná zo sumy 95 000 NLG zodpovedajúcej pätine hodnoty uvedeného majetku.

36 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, 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).

37 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).

38 Iste, v situácii, o akú ide vo veci samej, zostáva zdaniteľná hodnota nehnuteľného majetku zanechaného ako dedičstvo na účely uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy rovnaká, či sa pripustí odpočítanie na zohľadnenie závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, alebo nie. Skutočnosťou však zostáva, ako správne uviedla Komisia, že pokiaľ ide o metódu výpočtu použitú s cieľom určiť daň, ktorá má byť skutočne uhradená, robí holandská právna úprava rozdiel medzi osobami, ktoré v čase svojej smrti mali bydlisko v dotknutom členskom štáte, a osobami, ktoré v ňom v tom istom čase bydlisko nemali.

39 Ako totiž vyplýva z bodov 34 a 35 tohto rozsudku, ak by rezident zanechal nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Holandsku ako dedičstvo piatim dedičom a súčasne uzavrel závetnú dohodu rodičov o rozdelení dedičstva, celkové daňové zaťaženie spojené s týmto nehnuteľným majetkom by bolo rozdelené na všetkých dedičov, zatiaľ čo v dôsledku smrti nerezidenta, akým bol manžel žalobkyne vo veci samej, znáša celkové daňové zaťaženie jediný dedič. Ako konštatovala Komisia, v prvom prípade by boli zapojení viacerí dedičia a suma, ktorú by každý z nich dostal, by s ohľadom na hodnotu dotknutého nehnuteľného majetku nevyhnutne neprekračovala hranicu alebo hranice uplatnenia vyššej daňovej sadzby. Naopak, zdanenie uskutočnené z celkovej hodnoty nehnuteľného majetku a zaťažujúce jediného dediča, ktorému vznikli dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu v dôsledku závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, by mohlo viesť, ba až neodvratne vedie, k uplatneniu vyššej daňovej sadzby.

40 Z toho vyplýva, že z dôvodu progresívneho charakteru daňových pásiem stanovených holandskou právnou úpravou, ktorý, ako Komisia zdôraznila na pojednávaní, nie je sám osebe predmetom kritiky, by vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo

veci samej, mohla viesť k vyššiemu celkovému daňovému zaťaženiu dedičstva po nerezidentovi.

41 Tento záver nemožno spochybniť argumentom holandskej vlády, podľa ktorého právna úprava uplatňovaná v Holandsku neobsahuje žiadne obmedzenie, keďže rozdielne zaobchádzanie, ktorého sa dovoláva žalobkyňa vo veci samej, vyplýva z rozdelenia právomocí v oblasti zdaňovania medzi členskými štátmi. Táto okolnosť je totiž irelevantná vzhľadom na kritériá, ktoré vyplývajú z judikatúry citovanej v bodoch 36 a 37 tohto rozsudku. Navyše rozdielne zaobchádzanie pri zohľadňovaní dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu vyplýva z uplatnenia samotnej predmetnej holandskej právnej úpravy (pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Jäger, už citovaný, bod 34).

42 Holandská vláda však uvádza, že dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu nemožno považovať za priamo súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle už citovaných rozsudkov Gerritse a Barbier. Tieto dlhy netvorili súčasť dedičstva, ale ich má pozostalý manžel, a vznikli po smrti dotknutej osoby v dôsledku závetu, ktorý zanechala. Uvedené dlhy nezaťažujú nehnuteľný majetok a veritelia pozostalého manžela, ktorý má dlh z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, nemôžu k tomuto nehnuteľnému majetku uplatňovať žiadne vecné právo.

43 V tejto súvislosti 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.

44 Rovnako v rámci článkov 49 ES a 50 ES Súdny dvor 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 Gerritse, už citovaný, body 27 a 28).

45 Vo veci samej je síce pravda, ako uvádza samotný vnútroštátny súd, že dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu sú spojené s predmetným nehnuteľným majetkom v rozsahu, v akom vyplývajú zo skutočnosti, že tento majetok podľa závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva v celosti nadobudla žalobkyňa vo veci samej, avšak na účely záveru o existencii obmedzenia, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ods. 1 ES, nie je nevyhnutné skúmať, či existuje priama súvislosť medzi dlhmi z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu a nehnuteľným majetkom, ktorý je predmetom dedenia. Táto vec sa totiž na rozdiel od vyššie spomínaných vecí týka odlišných dôsledkov, ktoré pri rozdelení základu dane v nadväznosti na závetnú dohodu rodičov o rozdelení dedičstva má pre dedičov vnútroštátna právna úprava stanovujúca rozlišovanie podľa toho, či osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, mala v čase svojej smrti bydlisko v dotknutom členskom štáte, alebo nie.

46 Ako je zrejmé z bodov 38 až 40 tohto rozsudku, v prejednávanej veci vyplýva obmedzenie voľného pohybu kapitálu zo skutočnosti, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, v spojení s uplatnením progresívnej sadzby dane vedie k odlišnému zaobchádzaniu pri rozdelení daňového zaťaženia s rozličnými dedičmi osoby, ktorá mala v čase svojej smrti bydlisko v dotknutom členskom štáte, a dedičmi osoby, ktorá v tom istom čase v ňom bydlisko nemala.

47 Holandská vláda na pojednávaní sama pripustila, že v situácii, o akú ide vo veci samej, by nezohľadnenie pohľadávok z finančného vyrovnania za zníženie dedičského podielu ďalších dedičov takej osoby nerezidenta mohlo viesť k vyššiemu daňovému zaťaženiu, keďže daň z prechodu sa vyberá iba od pozostalého manžela.

48 Takisto je nutné konštatovať, že v situácii, o akú ide vo veci samej, je obmedzenie vyplývajúce zo skutočnosti, že pozostalý manžel je povinný uhradiť daň z prechodu z celkovej hodnoty nehnuteľného majetku bez toho, aby boli zohľadnené dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ešte umocnené skutočnosťou, že, ako vyplýva z bodu 12 tohto rozsudku a z písomných pripomienok, ktoré Súdnemu dvoru predložila Komisia, daň z prechodu sa vypočíta v závislosti nielen od hodnoty nadobudnutého majetku, ale aj s prihliadnutím na vzťah, ktorý existoval medzi daňovníkom a poručiteľom. Podľa Komisie obvykle prichádza do úvahy oslobodenie od dane, ktoré sa uplatní na pozostalého manžela, ale nie na deti.

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

50 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“.

51 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).

52 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 v oblasti dedičskej dane a dane z prechodu, ktoré sa platia z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území Holandského 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 (pozri v tomto zmysle rozsudok Manninen, už citovaný, bod 29).

53 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 rozlišuje medzi odpočítateľnosťou dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu 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).

54 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že v rozpore s tým, čo tvrdí holandská vláda, nemôže byť toto rozdielne zaobchádzanie odôvodnené tým, že sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

55 Situácia dedičov poručiteľa, o akú ide vo veci samej, je totiž porovnateľná so situáciou akýchkoľvek iných dedičov, ktorých dedičstvo zahŕňa nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Holandsku a zanechaný ako dedičstvo osobou, ktorá mala v čase svojej smrti bydlisko v tom istom štáte.

56 Holandská 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 Holandsku. K rozdielnemu zaobchádzaniu s dedičstvom po rezidentoch a nerezidentoch dochádza až pri odpočítaní dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu v dôsledku závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva.

57 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, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 63).

58 Čo sa napokon týka otázky, či obmedzenie pohybu kapitálu vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, môže byť objektívne odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, je nutné konštatovať, že s výhradou tvrdení uvedených v rámci tretej prejudiciálnej otázky holandská vláda nepredložila žiadne odôvodnenie tohto druhu.

59 Pokiaľ ide o druhú otázku, treba uviesť, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu spočíva v skutočnosti, že nezohľadnenie dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu pri výpočte dane z prechodu v spojení s progresívnym

charakterom daňových pásiem, ktoré stanovuje vnútroštátna právna úprava, by mohlo viesť k vyššiemu celkovému daňovému zaťaženiu, než je zaťaženie, ktoré sa uplatní pri výpočte dedičskej dane. Navyše vnútroštátny súd formuluje túto otázku s odkazom na už citované rozsudky Gerritse a Barbier, ktoré sú, ako vyplýva z bodu 45 tohto rozsudku, v prejednávanej veci irelevantné. Za týchto okolností nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

60 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, treba odpovedať na prvú otázku tak, že články 73b a 73d Zmluvy sa majú 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 pri výpočte uvedených daní nestanovuje odpočítateľnosť dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu vyplývajúceho zo závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, 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, pokiaľ taká právna úprava uplatňuje progresívnu sadzbu dane a nezohľadnenie uvedených dlhov v spojení s touto progresívnou sadzbou by mohlo viesť k vyššiemu daňovému zaťaženiu dedičov, ktorí sa nemôžu dovolávať takej odpočítateľnosti.

O tretej otázke

61 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či odpoveď na prvú otázku môže byť odlišná, ak členský štát, v ktorom mala osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, v čase svojej smrti bydlisko, poskytne podľa právnej úpravy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá sa uplatňuje na jeho území, daňovú úľavu z dôvodu dedičskej dane platenej v inom členskom štáte z majetku nachádzajúceho sa na území tohto iného štátu.

62 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že odstránenie dvojitého zdanenia je jedným z cieľov Európskeho spoločenstva, ktorého uskutočnenie závisí podľa článku 293 druhej zarážky ES od členských štátov. Ak neboli na úrovni Spoločenstva prijaté unifikačné alebo harmonizačné opatrenia na odstránenie dvojitého zdanenia, je naďalej v právomoci členských štátov stanoviť kritériá na zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti členským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci dvojstranných zmlúv stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57; z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 49, ako aj Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný, bod 43).

63 Pokiaľ ide o výkon takto rozdelenej právomoci v oblasti zdaňovania, členské štáty sa napriek nej nemôžu zbaviť povinnosti dodržiavať pravidlá Spoločenstva (rozsudky Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 58; Bouanich, už citovaný, bod 50, ako aj Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný, bod 44).

64 Aj za predpokladu, že taká dvojstranná zmluva medzi členským štátom, v ktorom mala osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, v čase svojej smrti bydlisko, a štátom, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý bol v tomto druhom štáte predmetom dedenia, by mohla neutralizovať účinky obmedzenia voľného pohybu kapitálu uvedené v rámci odpovede na prvú otázku, je však nutné konštatovať, že medzi Holandským kráľovstvom a Talianskou republikou neexistuje dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia dedičskou daňou.

65 Za týchto podmienok postačuje konštatovať, že členský štát, kde sa nehnuteľný majetok nachádza, 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 nezohľadnenia dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie

dedičského podielu vyplývajúceho zo závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva členským štátom, kde sa uvedený nehnuteľný majetok nachádza, pri výpočte dane z prechodu (pozri v tomto zmysle rozsudok Eckelkamp a i., už citovaný, bod 68).

66 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).

67 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba odpovedať na tretiu otázku tak, že odpoveď daná na prvú otázku nie je ovplyvnená okolnosťou, že právna úprava členského štátu, v ktorom mala osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, v čase svojej smrti bydlisko, jednostranne stanovuje možnosť poskytnutia daňovej úľavy z dôvodu dedičskej dane platenej v inom členskom štáte z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území tohto iného štátu.

O trovách

68 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:

1. **Články 73b a 73d Zmluvy ES (teraz články 56 ES a 58 ES) sa majú 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 pri výpočte uvedených daní nestanovuje odpočítateľnosť dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu vyplývajúceho zo závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, 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, pokiaľ taká právna úprava uplatňuje progresívnu sadzbu dane a nezohľadnenie uvedených dlhov v spojení s touto progresívnou sadzbou by mohlo viesť k vyššiemu daňovému zaťaženiu dedičov, ktorí sa nemôžu dovolávať takej odpočítateľnosti.**

2. **Odpoveď daná v bode 1 výroku tohto rozsudku nie je ovplyvnená okolnosťou, že právna úprava členského štátu, v ktorom mala osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, v čase svojej smrti bydlisko, jednostranne stanovuje možnosť poskytnutia daňovej úľavy z dôvodu dedičskej dane platenej v inom členskom štáte z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území tohto iného štátu.**

Podpisy