NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 13. marca 2008 [1]

I — Úvod

1. Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) chce tromi otázkami, ktoré položil v návrhu na začatie prejudiciálneho konania z 12. januára 2007, v podstate zistiť, či holandská právna úprava týkajúca sa zdaňovania dedičstiev je zlučiteľná s článkami 56 ES a 58 ES o voľnom pohybe kapitálu. Konkrétne chce vnútroštátny súd vedieť, či tieto ustanovenia Zmluvy bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej — na účely určenia základu dane z nadobudnutia nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území dotknutého členského štátu dedením — možno zohľadniť určité dlhy, ktoré vznikli pri dedení, ak zosnulý mal v čase smrti bydlisko v tomto členskom štáte, ale nie vtedy, ak táto osoba mala bydlisko v inom členskom štáte.

2. Sporné problémy, ktoré prináša táto vec, sú veľmi podobné problémom vo veci C-11/07 [2] — v ktorej dnes takisto prednášam svoje návrhy —, ktorá sa tiež týka vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej na účely zdanenia nadobudnutia nehnuteľného majetku dedením nie sú určité záväzky odpočítateľné, ak zosnulý mal v čase svojej smrti bydlisko v inom členskom štáte.

3. Pri odpovedaní na otázky položené v týchto konaniach bude mať Súdny dvor príležitosť vytvoriť a rozvinúť existujúcu judikatúru o zdaňovaní dedičstiev v kontexte voľného pohybu kapitálu, predovšetkým judikatúru pochádzajúcu z rozsudkov Barbier [3] a van Hilten-van der Heijden [4].

1 — Jazyk prednesu: angličtina.
2 — Eckelkamp a i., vec v konaní pred Súdnym dvorom.
3 — Rozsudok z 11. decembra 2003, C-364/01, Zb. s. I-15013.
4 — Rozsudok z 23. februára 2006, C-513/03, Zb. s. I-1957.

II — Relevantná právna úprava

A — *Právo Spoločenstva*

4. Článok 56 ods. 1 ES (predtým článok 73b ods. 1 Zmluvy ES) stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami.“

5. Článok 58 ES (predtým článok 73d Zmluvy ES) stanovuje:

„1. Ustanovenia článku 56 [ES] majú bez toho, aby boli [článkom 56 ES nie sú — *neoficiálny preklad*] dotknuté práva členských štátov:

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál…

3. Opatrenia a postupy uvedené v [odseku 1] však nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56 [ES].“

6. Príloha I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (článok neskôr zrušený Amsterdamskou zmluvou) [5], s názvom „Nomenklatúra kapitálových pohybov uvedená v článku 1 tejto smernice“ uvádza 13 rôznych kategórií kapitálových pohybov. V bode XI s názvom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“ sú vymenované tieto:

„…

5 — Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10.

D. Dedičstvá a odkazy

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;

…“

…“

B — *Vnútroštátne právo*

8. Článok 5 ods. 2 SW 1956 znie:

7. Podľa holandského práva podlieha každé dedičstvo dani. Článok 1 ods. 1 Successiewet 1956 (zákon o dedičstve z roku 1956) z 28. júna 1956 (ďalej len „SW 1956“) rozlišuje na základe toho, či osoba, ktorej majetok je predmetom dedenia, mala bydlisko v Holandsku alebo v zahraničí. Tento článok uvádza:

„2. Daň z prechodu sa ukladá z hodnoty:

„Podľa tohto zákona sa ukladajú tieto dane:

1. tuzemského majetku uvedeného v článku 13 Wet op de vermogensbelasting 1964… po odpočítaní dlhov uvedených v tomto článku;

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…

…“

9. Článok 13 ods. 1 písm. b) až i) zákona o dani z majetku z roku 1964 (Wet op de vermogensbelasting 1964) zo 16. decembra 1964 (ďalej len „WV 1964“) definuje „tuzemský majetok“ tak, že zahŕňa „nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Holandsku alebo práva s ním súvisiace“ (pokiaľ nepatria holandskému podniku).

10. Podľa článku 13 ods. 2 písm. b) WV 1964 „tuzemské dlhy“ zahŕňajú dlhy zabezpečené záložným právom k nehnuteľnému majetku, ktorý sa nachádza v Holandsku, v rozsahu, v akom sa úroky a náklady týkajúce sa týchto dlhov zohľadňujú na účely určenia hrubého domáceho príjmu podľa článku 49 zákona o dani z príjmov z roku 1964 (Wet op de Inkomstenbelasting 1964) zo 16. decembra 1964.

11. Podľa článku 49 zákona o dani z príjmov z roku 1964 „hrubý domáci príjem“ zahŕňa celkový čistý príjem, ktorý poberá osoba, ktorá nemá bydlisko v Holandsku, z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v tomto členskom štáte.

12. Pokiaľ ide o dane z dedičstva, medzi Holandskom a Talianskom neexistuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia.

III — Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

13. Pán P. L. Arens, za ktorého bola vydatá pani Arens-Sikkenová, žalobkyňa vo veci samej, zomrel 8. novembra 1998. V čase svojej smrti mal pán Arens bydlisko v Taliansku a už viac ako desať rokov mal bydlisko mimo Holandska.

14. Pán Arens vyhotovil závet, v ktorom odkázal svoj majetok v rovnakých podieloch pani Arens-Sikkenovej a každému z ich štyroch detí.

15. V dôsledku závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, ako ju upravovalo skoršie znenie článku 1167 Burgerlijke Wetboek (Občiansky zákonník), však dedičstvo po pánovi Arensovi prešlo na pani Arens-Sikkenovú v celom rozsahu — všetky aktíva a všetky pasíva — pod podmienkou, že neskôr zaplatí každému dieťaťu peňažnú protihodnotu jeho podielu na dedičstve (jej

„dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu“).

16. Dedičstvo zahŕňalo podiel pána Arensa na nehnuteľnom majetku nachádzajúcom sa v Holandsku, ktorý mal hodnotu 475 000 HFL (pre názornosť budem tento podiel ďalej označovať len ako „nehnuteľný majetok“).

17. Holandský daňový inšpektorát zastával názor, že pani Arens-Sikkenová nadobudla dedením po osobe, ktorá mala bydlisko v zahraničí, majetok v Holandsku v hodnote 475 000 HFL, a preto jej vymeral daň z prechodu na základe tejto sumy.

18. Pani Arens-Sikkenová podala námietku na daňový inšpektorát a neskôr odvolanie na Gerechtshof te ’s-Hertogenbosch (Regionálny odvolací súd ’s-Hertogenbosch). Ústredným problémom pred týmto súdom bolo to, či sa vo vzťahu k zdedeniu majetku pani Arens-Sikkenovou má od nej požadovať zaplatenie dane z prechodu z nadobudnutia majetku v hodnote 475 000 HFL alebo v hodnote 95 000 HFL (hodnota 1/5 podielu).

19. Gerechtshof zamietol odvolanie ako nedôvodné okrem iného z dôvodu, že daň z prechodu sa viaže na zdedenie nehnuteľného majetku podľa dedičského práva. Tiež rozhodol, že dohoda rodičov o rozdelení dedičstva sa vo vzťahu k pani Arens-Sikkenovej týkala nehnuteľného majetku ako celku.

20. Pani Arens-Sikkenová preto podala proti tomuto rozhodnutiu dovolanie na Hoge Raad der Nederlanden. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania Hoge Raad der Nederlanden uvádza, že Gerechtshof rozhodol správne, že na účely dane z prechodu nadobudla pani Arens-Sikkenová podľa dedičského práva nehnuteľný majetok, ktorý jej pripadol, v celosti. Preto jej hlavnému dôvodu dovolania — teda že išlo o spoločné nadobudnutie dedičstva, po ktorom nasledovala závetná dohoda rodičov o rozdelení dedičstva — nemožno vyhovieť.

21. Podľa vnútroštátneho súdu, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, Gerechtshof takisto správne rozhodol, že na účely určenia daňovej povinnosti pani

Arens-Sikkenovej pri dani z prechodu nemožno zohľadniť jej dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu podľa dohody o rozdelení dedičstva: tieto dlhy nemožno považovať za „tuzemské dlhy“ v zmysle článku 13 WV 1964 a v kontexte dane z prechodu sú odpočítateľné iba tuzemské dlhy.

22. Keďže však zákonné ustanovenia v konečnom dôsledku vedú k zamedzeniu odpočítania dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu len preto, lebo majetok bol zdedený po osobe, ktorá mala v čase smrti bydlisko mimo Holandska, vnútroštátny súd kladie otázku, či tento dôsledok je zlučiteľný s voľným pohybom kapitálu, ako ho zaručujú články 56 ES a 58 ES. V tejto súvislosti sa Hoge Raad der Nederlanden pýta, či dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu — majúc na zreteli, že podľa jeho názoru sú menej úzko spojené s nehnuteľným majetkom ako povinnosť previesť vlastníctvo vo veci Barbier [6] alebo náklady na nadobudnutie vo veci Gerritse [7] — musia byť rovnako ako v týchto veciach zohľadnené pri určení základu dane.

23. V prípade, že odpoveď na túto otázku je kladná, vynárajú sa dva ďalšie sporné problémy: prvý sa týka správnej metódy, aká sa má uplatniť na porovnanie sumy, ktorá by podliehala dedičskej dani, so sumou, ktorá podlieha dani z prechodu, na účely určenia, či došlo k porušeniu zásady voľného pohybu kapitálu [8]; a druhý sa týka toho, či je relevantná skutočnosť, že ak sa dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu odpočítajú v Holandsku, členský štát bydliska môže v dôsledku toho na základe svojej právnej úpravy o zamedzení dvojitého zdanenia poskytnúť pri zdanení dedičstva pani Arens-Sikkenovej menšiu daňovú úľavu, než by poskytol v opačnom prípade.

24. Vzhľadom na tieto skutočnosti sa Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 73b a 73d Zmluvy ES (teraz články 56 ES a 58 ES) 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

6 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 3.

7 — Rozsudok z 12. júna 2003, C-234/01, Zb. s. I-5933.

8 — V tejto súvislosti vnútroštátny súd porovnáva jednotlivé prístupy vymedzené v rozsudkoch Barbier, už citovanom v poznámke pod čiarou 3, najmä v bode 62, a Gerritse, už citovanom v poznámke pod čiarou 7.

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?“

IV — Právna analýza

A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

25. V tomto konaní predložili pripomienky vlády Holandska a Belgicka, ako aj Komisia, pričom všetci boli zastúpení aj na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 13. decembra 2007.

26. Po opísaní holandskej právnej úpravy týkajúcej sa zdaňovania dedičstiev a osobitne po objasnení rozdielu medzi dedičskou daňou a daňou z prechodu holandská vláda tvrdí, že odpoveď na prvú otázku by mala byť záporná.

27. Podľa jej názoru nemá tento postoj za následok ani diskrimináciu, ani prekážku voľnému pohybu kapitálu.

28. V tejto súvislosti holandská vláda po prvé tvrdí — opierajúc sa o rozsudok van Hilten-van der Heijden [9] —, že skutočnosť, že dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu nie sú odpočítateľné (na účely dane z prechodu), ak zosnulý nemal v čase smrti bydlisko v Holandsku, ale sú odpočítateľné (na účely dedičskej dane), ak tam bydlisko mal, je iba rozdielom, ktorý prirodzene vyplýva zo spôsobu, akým sú právomoci v oblasti zdaňovania rozdelené medzi členské štáty. Holandsko je príslušné iba na zdanenie nadobudnutia tuzemského majetku, v tejto veci nehnuteľného majetku. Na účely zdanenia nadobudnutia majetku dedením je situácia, keď zosnulý mal bydlisko v Holandsku, úplne odlišná od situácie, keď mal bydlisko niekde inde, a nemožno ich porovnávať.

29. Holandská vláda po druhé tvrdí, že pri výkone právomocí v oblasti zdaňovania vo veci pred vnútroštátnym súdom nedochádza k žiadnej diskriminácii, keďže dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu úzko nesúvisia s nehnuteľným majetkom v zmysle rozsudku Gerritse [10].

30. Po tretie uvádza, že také dlhy preto nemajú za následok zníženie hodnoty dedičstva, ako to bolo vo veci Barbier [11]. Zníženie hodnoty je rozhodujúcim kritériom na zistenie dostatočnej súvislosti medzi dlhom a nehnuteľným majetkom. Na rozdiel od povinnosti previesť vlastníctvo, o ktorú išlo vo veci Barbier, dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu v tejto veci nesúvisia konkrétne s nehnuteľným majetkom ako takým, ale skôr s dedičstvom ako celkom.

31. Na pojednávaní holandská vláda odmietla argument uvedený Komisiou, že holandská právna úprava stanovuje uplatnenie odlišnej metódy výpočtu podľa toho, či dotknutý zosnulý bol rezidentom alebo nie, čo má za následok, že rozdelenie dedičstva je na účely zdanenia odlišné. Uznala však, že celkové daňové zaťaženie sa môže líšiť najmä z dôvodu progresívneho charakteru uplatniteľnej dane. Vo veci pred vnútroštátnym súdom bol zosnulý nerezident, takže daň z nadobudnutia majetku dedením bola

9 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 4.

10 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 27.

11 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 3.

uložená vo forme dane z prechodu z hodnoty majetku nachádzajúceho sa v Holandsku, ktorý sa považoval za zdedený manželkou v celosti. Ak by naopak mal pán Arens v čase smrti bydlisko v Holandsku, daň by bola uložená vo forme dedičskej dane a zohľadnili by sa všetky aktíva a pasíva dedičstva: teda daň by sa vymerala manželke, pričom by boli zohľadnené jej dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ako aj deťom, pokiaľ ide o ich pohľadávky z finančného vyrovnania za zníženie dedičského podielu zodpovedajúce zvýšeniu dedičského podielu manželky. Skutočnosť, že v tejto veci bola daň uložená len manželke, je odzrkadlením skutočnosti, že v prípade, ak ide o dedičstvo po nerezidentovi, nezohľadňujú sa ani dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ani zodpovedajúce pohľadávky z finančného vyrovnania za zníženie dedičského podielu. Z vyššie uvedených dôvodov nie je táto situácia v rozpore s voľným pohybom kapitálu. Základ dane — teda plná hodnota zdaňovaného nehnuteľného majetku — by bol v obidvoch prípadoch vždy rovnaký.

32. Subsidiárne holandská vláda vo vzťahu k druhej otázke tvrdí, že akékoľvek porovnanie sa musí v súlade s nastavením právomocí v oblasti zdaňovania obmedziť na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Holandsku. Preto nemožno zohľadniť cudzie prvky dedičstva ani oslobodenie od dane, ktoré by mohlo byť v prospech dedičstva poskytnuté, ak by mal zosnulý v čase smrti bydlisko v Holandsku. [12]

33. Pokiaľ ide o tretiu otázku, holandská vláda poznamenáva, že Súdny dvor berie na účely určenia, či došlo k porušeniu, do úvahy všetky platné daňové zmluvy medzi dotknutými členskými štátmi. Z rozsudku Denkavit [13] predovšetkým vyplýva, že na účely zistenia, či došlo k porušeniu práva Spoločenstva, Súdny dvor najprv posúdi vnútroštátnu právnu úpravu a iba vtedy, ak je v rozpore s právom Spoločenstva, pokračuje ďalej skúmaním, či nevýhoda, ktorú daňovník utrpel, bola v skutočnosti neutralizovaná na základe znenia zmluvy medzi predmetnými členskými štátmi.

34. Holandská vláda dochádza k záveru, že pri posúdení, či existuje povinnosť umožniť odpočítanie všetkých dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu alebo ich časti, treba zohľadniť dôsledky toho, keď celé dedičstvo zdaní členský štát, ktorý sa považuje za príslušný urobiť tak z dôvodu

12 — V tejto súvislosti odkazuje na rozsudky Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, a zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225.

13 — Rozsudok zo 14. decembra 2006, C-170/05, Zb. s. I-11949.

miesta bydliska zosnulého. Osobitne je potrebné brať do úvahy eventualitu, že uvedený členský štát môže na základe svojej právnej úpravy na zamedzenie dvojitého zdanenia poskytnúť iba menšiu daňovú úľavu vzhľadom na už poskytnuté odpočítanie.

35. Belgická vláda v podstate súhlasí s názormi, ktoré vyjadrila holandská vláda. Okrem toho navrhuje, že dlhy alebo záväzky patriace do dedičstva možno rozdeliť na tri druhy: (i) tie, ktoré sú vnútorne späté s majetkom, (ii) tie, ktoré vznikajú z nadobudnutia majetku, čo je druh dlhu, o aký ide v tejto veci, a (iii) tie, ktoré tvoria súčasť dedičstva, ale sú iba v menšej miere — alebo dokonca vôbec nie — spojené s dotknutým nehnuteľným majetkom, ako je to vo veci Eckelkamp. Belgická vláda tvrdí, že v súlade s rozsudkom Barbier [14] má členský štát, kde sa majetok nachádza, zohľadňovať pri zdaňovaní dedičstva po nerezidentovi iba dlhy prvého druhu, teda dlhy nerozlučne spojené s majetkom nachádzajúcim sa na jeho území.

36. Zdôrazňuje, že v kontexte priamych daní nie je situácia rezidentov a nerezidentov spravidla porovnateľná.

14 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

37. Okrem toho tvrdí, že iba členský štát, kde mal zosnulý bydlisko (ďalej len „členský štát bydliska“), je schopný posúdiť jeho hospodársku situáciu v celom rozsahu a zohľadniť všetok majetok a dlhy pri výpočte daní z dedičstva. Preto dlhy, o aké ide v tejto veci, v zásade vždy zohľadňuje členský štát bydliska. Odpočítanie takých dlhov v členskom štáte, kde sa majetok nachádza, by teda v skutočnosti mohlo viesť k dvojitému odpočítaniu.

38. Vo vzťahu k druhej otázke belgická vláda uvádza, že v prípade, že členský štát, kde sa nehnuteľný majetok nachádza, má umožniť odpočítanie dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, také odpočítanie by malo byť možné iba vtedy, ak časť dlhu pripadajúcu na tuzemský majetok už neodpočítal členský štát bydliska na účely výpočtu daní z dedičstva, ktoré sa majú zaplatiť v tomto štáte. Odpočítanie by navyše malo byť možné iba do tej miery, ak by daň z prechodu uložená na tuzemský majetok spôsobila vyššie daňové zaťaženie, než keby zosnulý mal bydlisko v členskom štáte, kde sa majetok nachádza, a preto by bola namiesto

nej uložená dedičská daň (v takom prípade by bol zohľadnený celosvetový súhrn aktív dedičstva).

39. Pokiaľ napokon ide o to, aká má byť odpoveď na tretiu otázku, belgická vláda v podstate súhlasí s holandskou vládou.

40. Podľa Komisie, ktorá odpovedá na prvú a druhú otázku spoločne, situácia osoby, ktorá má bydlisko v Holandsku a vo všeobecnosti v ňom poberala väčšinu svojich príjmov, nie je v zásade porovnateľná so situáciou osoby, ktorá nemá bydlisko v Holandsku a vlastní v ňom iba nehnuteľný majetok. Komisia súhlasí s belgickou a holandskou vládou, že akékoľvek oslobodenia od dane by sa mali uplatniť v členskom štáte bydliska a že — na rozdiel od dlhov, o ktoré ide vo veci Eckelkamp a i. — dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu sa nemajú považovať za dlhy úzko súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle rozsudku Barbier [15]. Také dlhy nemajú za následok zníženie hodnoty dotknutého nehnuteľného majetku.

15 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

41. Komisia však tvrdí — nazerajúc na otázku z iného uhla pohľadu —, že predmetná holandská právna úprava nie je koherentná v tom, že výpočet dedičskej dane (uplatniteľnej, keby zosnulý mal bydlisko v Holandsku) by bol založený na domnienke, že existuje niekoľko dedičov, zatiaľ čo daň z prechodu (uplatniteľná, keď zosnulý nebol rezidentom) možno vypočítať — ako je to v tejto veci — s predpokladom, že dedičstvo prešlo iba na jednu osobu, konkrétne na manželku. To môže vzhľadom na progresívny charakter týchto daní viesť k odlišnému celkovému daňovému zaťaženiu nehnuteľného majetku podľa toho, či zosnulý mal bydlisko v členskom štáte zdanenia. Na pojednávaní Komisia vysvetlila, že nekritizuje progresívny charakter dane ako taký, ale skôr skutočnosť, že podľa nej je možné, že v prípadoch, keď zosnulý nebol rezidentom, bude považovaný za dediča a zodpovedajúco zdanený iba pozostalý manžel, zatiaľ čo v prípadoch, keď zosnulý bol rezidentom, sa daň uloží všetkým dedičom a na im prislúchajúce pohľadávky z finančného vyrovnania za zníženie dedičského podielu.

42. Komisia dochádza k záveru, že za týchto okolností môže dotknutá daňová právna úprava smerovať proti voľnému pohybu kapitálu, pričom holandská vláda nepredložila žiadne platné odôvodnenie.

43. Vo vzťahu k tretej otázke Komisia poznamenáva, že pokiaľ ide o dane z dedičstva, medzi Holandskom a Talianskom

neexistuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Takisto tvrdí, že členský štát sa nemôže na účely odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu opierať o nezdaniteľnú sumu alebo daňovú úľavu, ktoré by iný členský štát mohol — ak sa tak rozhodne — poskytnúť a ktoré by mohli úplne alebo čiastočne nahradiť nevýhodu, ktorú daňovník utrpel. Preto je na tieto účely irelevantné, či alebo v akom rozsahu môže štát bydliska takú úľavu poskytnúť.

B — *Posúdenie*

44. Svojimi otázkami, ktoré považujem za vhodné preskúmať spoločne,[16] sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či články 56 ES a 58 ES bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej — na účely určenia základu dane z nadobudnutia nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území dotknutého členského štátu dedením — možno zohľadniť dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ak osoba, po ktorej bol nehnuteľný majetok zdedený, mala v čase smrti bydlisko v tomto členskom štáte, ale nie vtedy, ak táto osoba mala bydlisko v inom členskom štáte, ako je to vo veci pred vnútroštátnym súdom.

45. S ohľadom na predmet tohto konania možno dodať, že Súdny dvor sa nezaoberá sporným problémom, ktorý prinieslo konanie vo veci samej, či sa na účely uloženia dane z prechodu má na žalobkyňu pred vnútroštátnym súdom hľadieť tak, že zdedila nehnuteľný majetok ako celok, alebo či išlo o spoločné nadobudnutie dedičstva. To je vecou vnútroštátneho dedičského práva, pričom z návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa navyše zdá, že vnútroštátny súd túto otázku zodpovedal v tom zmysle, že žalobkyňa zdedila nehnuteľný majetok ako celok.

46. Ďalej je potrebné pripomenúť, že podľa dlhodobo ustálenej judikatúry priame dane síce patria do právomoci členských štátov, tie však musia vykonávať túto právomoc v súlade s právom Spoločenstva.[17]

16 — Predovšetkým, ako bude zjavné z nasledujúceho posúdenia, otázku, či ide o obmedzenie alebo diskrimináciu zakázané ustanoveniami o voľnom pohybe kapitálu alebo nie, nemožno zodpovedať bez použitia referenčného bodu alebo metódy porovnania.

17 — Pozri okrem iného rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19, zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 15, a z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 21.

47. Pokiaľ ide konkrétnejšie o uplatniteľnosť ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu *ratione materiae* na situáciu, o akú ide v tejto veci — ktorú pritom účastníci konania nespochybňujú —, je ustálenou judikatúrou, že dedenie je pohybom kapitálu v zmysle článku 56 ES (predtým článok 73b Zmluvy ES) s výnimkou prípadov, keď jeho podstatné prvky sú obmedzené na jediný členský štát. [18]

48. V tejto súvislosti postačuje poznamenať, že situácia vo veci pred Hoge Raad der Nederlanden zjavne nemá čisto vnútroštátny charakter v tom, že sa týka zdaňovania nadobúdania nehnuteľného majetku dedením po osobe, ktorá mala v čase smrti bydlisko v inom členskom štáte než v Holandsku, teda v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom sa nachádza nehnuteľný majetok.

49. Dedenie, o ktoré ide vo veci samej, preto patrí do pôsobnosti ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

50. Je teda potrebné preskúmať, či vnútroštátna právna úprava, o akú tu ide, predstavuje zakázané obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

51. V tejto veci ide o rozdiel, ktorý holandská daňová právna úprava robí vo vzťahu k zdaňovaniu dedičstiev medzi dvomi situáciami: (i) keď sa nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Holandsku dedí po nerezidentovi a (ii) keď sa taký majetok dedí po rezidentovi.

52. V prípade (i) (situácia v tejto veci) je nehnuteľný majetok predmetom dane z prechodu, ktorá neumožňuje, aby sa dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, akými sú dlhy, ktoré má pani Arens-Sikkenová v dôsledku závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, odpočítali od hodnoty majetku na účely výpočtu základu dane, keďže také dlhy sa nepovažujú za „tuzemské dlhy“ v zmysle článku 13 ods. 2 písm. b) WV 1964, ako ho vykladá Gerechtshof a vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Daň z prechodu sa teda ukladá na hodnotu dotknutého majetku bez odpočítania.

18 — Pozri v tomto zmysle okrem iného rozsudky zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, Zb. s. I-123, bod 25, a van Hilten-van der Heijden, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 42.

53. Naopak, v prípade (ii) je nadobudnutie nehnuteľného majetku dedením namiesto toho predmetom dedičskej dane, čo znamená, že tieto dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu sa zohľadnia pri určení základu dane.

54. Holandská vláda však v tejto súvislosti zdôraznila, že aj keď je pravda, že na účely dedičskej dane by sa zohľadnili dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu pani Arens-Sikkenovej, zodpovedajúce pohľadávky z finančného vyrovnania za zníženie dedičského podielu ostatných dedičov by boli tiež zdanené.

55. Holandská vláda ale nepoprela tvrdenie Komisie, že vzhľadom na skutočnosť, že tak daň z prechodu, ako aj dedičská daň sú progresívnymi daňami, celkové zdanenie nehnuteľného majetku môže byť vyššie v prípadoch, o aký ide pred vnútroštátnym súdom, než vtedy, ak by bol majetok zdedený po rezidentovi a podliehal dedičskej dani.

56. Skutočnosťou preto zostáva, že celková daňová povinnosť v prípade, o aký ide pri pani Arens-Sikkenovej — kde na stanovenie dane z prechodu nemožno zohľadniť jej dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu —, presahuje daňovú povinnosť, ktorá by vznikla, ak by sa mala uplatniť dedičská daň, teda ak by nehnuteľný majetok bol zdedený po rezidentovi. Toto zistenie navyše nemožno spochybniť skutočnosťou, ktorú uviedla holandská vláda, že samotný prevedený nehnuteľný majetok má na daňové účely rovnakú hodnotu v obidvoch prípadoch.

57. Je teda jasné, že podľa holandskej právnej úpravy daní z dedičstva sa s dedičstvom, o aké ide v tejto veci, nadobudnutým po nerezidentovi zaobchádza daňovo menej priaznivo v porovnaní s takým dedičstvom nadobudnutým po rezidentovi.

58. V tejto súvislosti treba poznamenať, že Súdny dvor v rozsudku Barbier — ktorý sa tiež týkal zdaňovania nehnuteľného majetku nadobudnutého dedením po nerezidentovi — rozhodol, že opatrenia zakázané článkom 56 ES ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktorých dôsledkom je zníženie hodnoty dedičstva po rezidentovi iného štátu, než je členský štát, kde sa

dotknutý majetok nachádza a ktorý zdaňuje dedenie tohto majetku. [19]

59. Holandská vláda v tejto súvislosti uviedla, že prejednávanú vec treba odlišovať od veci Barbier v tom, že právna úprava, o ktorú v nej ide, nemá za následok zníženie hodnoty dedičstva v zmysle uvedeného rozsudku, keďže záväzok, o ktorý ide v prejednávanej veci, nie je na rozdiel od povinnosti previesť vlastníctvo, o ktorú išlo vo veci Barbier, spojený s nehnuteľným majetkom takým spôsobom, že by ovplyvnil samotnú hodnotu majetku na účely vymerania dane, či už dane z prechodu alebo dedičskej dane.

60. Nie som však presvedčený o relevantnosti takého rozdielu. Podľa mňa sa hodnota dedičstva, chápaná z hľadiska ekonomickej podstaty, zníži v zmysle rozsudku Barbier aj vtedy, ak sa hodnota dedičstva posudzovaného v celosti rovnako ako v prejednávanej veci zníži — v porovnaní so situáciou čisto vnútroštátneho charakteru — v dôsledku neodpočítateľnosti dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ktoré vznikli pri nadobudnutí majetku dedením.

61. Tak z uhla pohľadu (budúceho) poručiteľa — ktorý také daňové dôsledky zohľadňuje pri usadení sa v inom členskom štáte, než je jeho členský štát pôvodu, kde vlastní nehnuteľný majetok, alebo pri nadobúdaní nehnuteľného majetku v členskom štáte pôvodu, keď má bydlisko v inom členskom štáte [20] —, ako aj *a fortiori* z hľadiska dedičov nie je rozhodujúcou otázkou to, v ktorom bode vymerania dane sa „technicky“ nezohľadní povinnosť alebo iný faktor, ktorý môže znížiť sumu dane, ale skôr otázka, či celkové daňové zaťaženie bude vyššie, čo má za následok, že celková hodnota napokon nadobudnutého dedičstva sa zníži. [21]

62. Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je v zásade spôsobilá obmedziť voľný pohyb kapitálu.

63. Holandská vláda, ktorú podporuje belgická vláda, sa však v podstate opiera o dva hlavné argumenty, aby preukázala, že táto právna úprava je zlučiteľná s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu a rozlišovanie, na ktorom je založená, je odôvodnené.

19 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Barbier, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 62; van Hilten-van der Heijden, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 44, a nedávno Jäger, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 30.

20 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Barbier, už citovanej v poznámke pod čiarou 3, bod 30.

21 — Pozri v tomto zmysle aj rozsudok Jäger, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 32, kde Súdny dvor považoval v tomto kontexte za rozhodujúce to, že dotknutá vnútroštátna právna úprava spôsobí, že dedičstvo *bude podliehať vyššej dani z dedičstva*, než je daň, ktorá by sa mala zaplatiť v situácii čisto vnútroštátneho charakteru.

Po prvé s odkazom na judikatúru Súdneho dvora, ako sú rozsudky Schumacker [22] a Gerritse [23], tvrdí, že situácia poručiteľa rezidenta a poručiteľa nerezidenta nie je porovnateľná, pokiaľ ide o zdaňovanie nadobudnutia majetku dedením. Po druhé a v úzkej spojitosti s týmto argumentom uvádza, že neodpočítateľnosť dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu v prípade nehnuteľného majetku zdedeného po rezidentovi pramení v zásadách medzinárodného daňového práva, podľa ktorých je vecou členského štátu bydliska, aby zohľadnil osobné záväzky, o aké tu ide.

64. Na účely posúdenia, či tieto úvahy môžu odôvodniť právnu úpravu, o ktorú ide v tejto veci, môže byť užitočné pripomenúť určité aspekty „právneho prostredia“, v ktorom ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu pôsobia, pokiaľ ide o priame dane, a v krátkosti zhrnúť judikatúru, ktorá je v tomto kontexte relevantná.

65. Predovšetkým treba mať na pamäti, že kým neboli vo vzťahu k priamym daniam prijaté žiadne unifikačné alebo harmonizačné opatrenia Spoločenstva v tomto zmysle, členské štáty zostávajú v zásade príslušné na určenie kritérií zdaňovania a na určenie hraničných ukazovateľov na účely rozdelenia daňových právomocí, či už jednostranne alebo medzinárodnými zmluvami. [24]

66. Jedným dôsledkom, ku ktorému sa vrátim neskôr, je to, že rovnako ako v iných oblastiach, kde nedošlo k harmonizácii na úrovni Spoločenstva, článok 56 ES nezakazuje obmedzenia alebo znevýhodnenia, ktoré vyplývajú iba z existujúcich rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými systémami a z toho, že dva členské štáty súčasne vykonávajú svoje výlučné právomoci v oblasti zdaňovania. [25] To znamená, že článok 56 ES naopak pokrýva obmedzenia, ktoré možno pripísať daňovým predpisom jedného členského štátu.

67. Ďalej možno povedať, že Súdny dvor vo všeobecnosti uznal kritériá rozdelenia právomocí vyplývajúce zo zásady teritoriality a predovšetkým pripustil, že bydlisko je na daňové účely hraničným ukazovateľom, na ktorom je spravidla založené medzinárodné daňové právo na účely rozdelenia

22 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 12.

23 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 7.

24 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30, a z 21. septembra 1999, Saint-Gobain, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57.

25 — Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudky z 25. októbra 2007, Porto Antico di Genova, C-427/05, Zb. s. I-9303, bod 19, a zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 22.

právomocí v oblasti zdaňovania medzi štátmi v situáciách, ktoré obsahujú cudzie prvky. [26]

68. Z tohto hľadiska preto môže byť miesto bydliska daňovníka — ako kritérium rozdelenia právomocí v oblasti zdaňovania — objektívne relevantné vo vzťahu k ukladaniu priamych daní.

69. Práve vzhľadom na tieto skutočnosti, ako uviedla holandská vláda, Súdny dvor v sérii vecí súvisiacich s rozsudkom Schumacker uznal, že vo vzťahu k priamym daniam nie je zodpovedajúca situácia rezidentov a nerezidentov spravidla porovnateľná, takže v daňovom práve je možné, aby bydlisko daňovníka tvorilo faktor odôvodňujúci vnútroštátne pravidlá, ktoré stanovujú rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a nerezidentmi. [27]

70. V rovnakom zmysle článok 58 ods. 1 písm. a) ES výslovne stanovuje, že „ustanovenia článku 56 [ES] majú bez toho, aby boli [článkom 56 ES nie sú — *neoficiálny preklad*] dotknuté práva členských štátov… uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska…“.

71. Súdny dvor však opakovane zdôraznil, že toto ustanovenie musí byť ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu vykladané striktne a že nie 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. [28]

72. Navyše výnimka stanovená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je sama obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v článku 58 ods. 1 ES „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56 [ES]“.

26 — Pozri napríklad rozsudok Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 45.

27 — V rozsudku Schumacker, už citovanom v poznámke pod čiarou 12, Súdny dvor vo vzťahu k dani z príjmov rozhodol, že situácia rezidenta je iná ako situácia nerezidenta „v tom, že väčšina jeho príjmov je spravidla sústredená v štáte bydliska. Navyše tento štát vo všeobecnosti má k dispozícii všetky informácie potrebné na posúdenie celkovej daňovej kapacity daňovníka so zohľadnením jeho osobnej a rodinnej situácie“ (pozri body 31 a 33).

28 — Pozri napríklad rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 37, Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 28, a Jäger, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 40.

73. Preto sa musí rozlišovať medzi nerovnosťou zaobchádzania, ktorá je povolená podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES, a svojvoľnou diskrimináciou, ktorá je zakázaná článkom 58 ods. 3 ES. Z judikatúry Súdneho dvora v tejto súvislosti vyplýva, že nato, aby vnútroštátne opatrenie mohlo byť považované za zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, rozdielne zaobchádzanie sa musí týkať situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo musí byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. [29]

74. Je teda zrejmé, že v konečnej analýze ako meradlo slúži všeobecná zásada rovnosti zaobchádzania alebo zákazu diskriminácie, ktorá vyžaduje, aby sa porovnateľné situácie neposudzovali rozdielne a rozdielne situácie neposudzovali rovnako. [30]

75. Aj keď v zásade treba v každej konkrétnej situácii posúdiť, či rozlišujúce kritérium ako bydlisko je relevantným objektívnym prvkom, ktorý je spôsobilý odôvodniť dotknuté rozdielne zaobchádzanie, [31] judikatúra uvádza určité kritériá, ktoré Súdny dvor uplatnil, aby zistil, či sú dve situácie objektívne porovnateľné s ohľadom na určité daňové opatrenie.

76. Po prvé možno poznamenať, že Súdny dvor prikladá význam koherencii vo výkone daňových právomocí v tom, že pokiaľ sa členský štát rozhodol zdaniť určitou formou dane tak nerezidentov, ako aj rezidentov, znamená to, že situácia rezidentov a nerezidentov musí byť tiež považovaná za porovnateľnú, pokiaľ ide o akékoľvek odpočítania týkajúce sa tejto dane. [32]

77. V rozsudku Denkavit tak Súdny dvor rozhodol, že len čo členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmu podliehajú nielen akcionári rezidenti, ale aj akcionári nerezidenti, pokiaľ ide o dividendy, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, situácia týchto akcionárov nerezi-

29 — Pozri v tomto zmysle okrem iného rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, body 28 a 29, zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43, z 5. júla 2005, D., C-376/03, Zb. s. I-5821, bod 25, a z 8. septembra 2005, Blanckaert, C-512/03, Zb. s. I-7685, bod 42.

30 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 30, pozri okrem iného aj rozsudky zo 17. júla 1997, National Farmers' Union a i., C-354/95, Zb. s. I-4559, bod 61, a z 2. októbra 2003, Garcia Avello, C-148/02, Zb. s. I-11613, bod 31.

31 — V tejto súvislosti porovnaj rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 38.

32 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 20. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Lenz vo veci Futura Participations a Singer (rozsudok z 15. mája 1997, C-250/95, Zb. s. I-2471), body 38 a 39.

dentov sa stane porovnateľnou so situáciou akcionárov rezidentov. [33]

78. Úvahy Súdneho dvora sa uberajú obdobným smerom v početných veciach, z ktorých vyplýva, že pokiaľ je situácia rezidentov a nerezidentov považovaná podľa daňovej právnej úpravy členského štátu za porovnateľnú vo vzťahu k určitej forme príjmu, majetku alebo všeobecnejšie zdaniteľného plnenia, ich situácia sa musí tiež považovať za porovnateľnú, keď ide o zohľadnenie výdavkov, záväzkov alebo povinností, ktoré nejakým spôsobom „priamo súvisia“ s príjmom, majetkom alebo zdaniteľným plnením, na ktoré sa daň ukladá.

79. V rozsudku Gerritse tak Súdny dvor rozhodol, že vzhľadom na skutočnosť, že predmetné obchodné výdavky priamo súvisia s činnosťou, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy v Nemecku, rezidenti a nerezidenti sa nachádzajú v tomto ohľade v porovnateľnej situácii, takže s rezidentmi a nerezidentmi treba tiež zaobchádzať rovnako vo vzťahu k odpočítaniu týchto výdavkov. [34] Obdobne v rozsudku Bouanich Súdny dvor skúmal právnu úpravu, ktorá vo vzťahu k zdaňovaniu úhrad akcionárom pri príležitosti spätnej kúpy akcií umožňovala, aby si akcionári rezidenti odpočítali náklady na nadobudnutie týchto akcií, zatiaľ čo akcionári nerezidenti také odpočítanie vykonať nemohli. Súdny dvor rozhodol, že dve kategórie daňovníkov sú v tomto ohľade v porovnateľnej situácii, lebo náklady na nadobudnutie priamo súvisia s úhradou, ktorá podlieha dani. [35]

80. Vzhľadom na tieto skutočnosti treba v prejednávanej veci po prvé poznamenať, že hoci sa uplatniteľné dane z dedičstva formálne vyberajú z hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý tvorí časť dedičstva po nerezidentovi, nemožno prehliadať skutočnosť, že dedičstvo je zdaňované v rukách dedičov. Vec sa teda netýka výlučne osobnej situácie zosnulého a zodpovednosti členského štátu, kde mal bydlisko, zohľadniť v súlade so zásadou bydliska, ktorej sa dovoláva holandská vláda, všetky jeho osobné okolnosti a povinnosti, keďže podľa SW 1956 sú daňovníkmi dedičia a tí sú povinní zaplatiť daň podľa svojho podielu na dedičstve.

33 — Rozsudok Denkavit, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 35; pozri aj rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 68.

34 — Pozri rozsudok Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, body 27 a 28. Čo sa týka odkazov na „priamu súvislosť“, pozri aj rozsudky z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 40, a Jäger, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 44.

35 — Rozsudok Bouanich, už citovaný v poznámke pod čiarou 34, body 39 a 40; čo sa týka ďalšieho odkazu na kritérium „priamej súvislosti“, pozri tiež rozsudok Jäger, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 44. Zdá sa mi však, že to, čo predstavuje dostatočnú „priamu súvislosť“, závisí veľmi silne od konkrétneho kontextu a predovšetkým od druhu dane, o ktorý ide. Preto nie som presvedčený, že je užitočné alebo vôbec možné rozlišovať, ako navrhovala belgická vláda, *in abstracto* medzi rôznymi stupňami „priamosti“, ktoré môže povinnosť alebo záväzok vykazovať napríklad vo vzťahu k majetku, na ktorý sa ukladá daň.

81. Osobitne v situácii, keď sami dedičia mali bydlisko v Holandsku a zrejme by sa voči nim uplatnilo rovnaké pravidlo o neodpočítateľnosti, čo sa týka zdedenia nehnuteľného majetku po nerezidentovi, možno si oprávnene položiť otázku, či štát bydliska by skutočne bol v lepšom postavení na zohľadnenie povinností, o aké ide v tejto veci, ktorým podlieha dedič z dôvodu zvýšenia svojho dedičského podielu. [36]

82. Po druhé skutočnosťou, ktorá vedie k vzniku dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, je nadobudnutie majetku dedením, ktoré podlieha dani z prechodu. Súvisia teda priamo s prechodom nehnuteľného majetku na dedičov, ktorý vedie k zdaneniu dedičstva.

83. Po tretie je potrebné poznamenať, že predmetná právna úprava implicitne uznáva porovnateľnosť situácií, v ktorých je nehnuteľný majetok zdedený po rezidentoch a nerezidentoch, keďže v obidvoch prípadoch stanovuje (podľa SW 1956) uloženie dane z dedičstva, či už vo forme dedičskej dane alebo dane z prechodu. Zo spisu vo veci je jasné, že okrem možností odpočítania sú tieto dve dane v zásade dvomi stranami rovnakej mince.

84. Za týchto okolností podľa mňa nemožno obhájiť názor, že vo vzťahu k odpočítateľnosti dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu je situácia osoby, ktorá dedí nehnuteľný majetok po nerezidentovi, objektívne odlišná od situácie osoby, ktorá dedí po rezidentovi. Preto nevidím, v čom by samotná skutočnosť, že zosnulý nemal v čase smrti bydlisko v členskom štáte, kde sa nachádza nehnuteľný majetok tvoriaci súčasť dedičstva po ňom, mohla v situácii, o akú ide pred vnútroštátnym súdom, tvoriť objektívne odôvodnenie toho, že dedičovi sa neumožní odpočítať dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ktoré vznikli pri príležitosti nadobudnutia tohto majetku dedením.

85. Z uvedeného vyplýva, že predmetné rozdielne daňové zaobchádzanie predstavuje svojvoľnú diskrimináciu, a preto je nezlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

36 — Pozri v tejto súvislosti poznámku pod čiarou 27 vyššie. Z tohto uhla pohľadu pripomína táto situácia aj veci, ktoré sa týkali zdaňovania príjmov z cudzích zdrojov, napríklad z dividend, štátom bydliska daňovníka a v ktorých Súdny dvor rozhodol, že z hľadiska daňovej právnej úpravy štátu bydliska nie je postavenie akcionára, ktorý dostáva dividendy, nevyhnutne odlišné len z toho dôvodu, že tieto dividendy dostáva od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorý v rámci výkonu svojej daňovej právomoci zdaňuje tieto dividendy zrážkovou daňou z príjmov. Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný v poznámke pod čiarou 25, bod 19.

86. Napokon treba dodať, ako Komisia správne uviedla, že otázka, či alebo v akom rozsahu môže štát bydliska zosnulého poskytnúť nezdaniteľnú sumu alebo daňovú úľavu, nemôže toto zistenie nijako ovplyvniť. ktoré poskytol členský štát bydliska zosnulého, nemuselo by to tak byť v prípadoch, keď zosnulý mal bydlisko v inom členskom štáte.

87. To je totiž dôsledok absencie spoločných pravidiel upravujúcich rozdelenie právomocí členských štátov v oblasti zdaňovania, [37] ktorá — predovšetkým v prípade, kde rovnako ako v tejto veci neexistuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia — by spôsobovala, že povinnosti členského štátu podľa ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu by náhodne záviseli od spôsobu, ktorý si iný členský štát zvolil na využitie svojich vlastných daňových právomocí. Okrem toho by bolo veľmi ťažké systematicky v každom prípade zisťovať, aj keby štát bydliska stanovil, že nezdaniteľná suma alebo daňová úľava sa má poskytnúť, či by nevýhodný účinok zdanenia v členskom štáte, kde sa majetok nachádzal, bol plne nahradený.

88. Navyše, aj keby v tejto veci bola nevýhoda, ktorú dedič utrpel v členskom štáte, kde sa majetok nachádza, plne nahradená nezdaniteľnou sumou alebo daňovou úľavou,

89. Z judikatúry Súdneho dvora je takisto jasné, že v prípade priamych daní sa možnosť, že ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe boli porušené, spravidla posudzuje pre jednotlivé krajiny osobitne. [38]

90. Pokiaľ ide konkrétnejšie o argument, ktorý predložila holandská vláda, že zohľadnenie predmetných dlhov z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu by mohlo viesť k dvojitému odpočítaniu, je ustálenou judikatúrou, že štátneho príslušníka Spoločenstva nemožno zbaviť práva dovolávať sa ustanovení Zmluvy z dôvodu, že má prospech z daňových výhod, ktoré mu legálne poskytujú normy v inom členskom štáte, než je štát, kde má bydlisko. [39]

37 — Pozri bod 66 vyššie.

38 — Súdny dvor tak neprijal argument, že je úlohou iného štátu, aby napravil účinky obmedzenia, aj keď existuje dohoda o dvojitom zdanení: pozri v tomto zmysle rozsudky Denkavit, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, body 51 a 52, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 55.

39 — Okrem iného rozsudok Barbier, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 71.

91. Z toho vyplýva, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej — na účely určenia základu dane z nadobudnutia nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území dotknutého členského štátu dedením — možno zohľadniť dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ktoré vznikajú zo závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, ak osoba, po ktorej bol majetok zdedený, mala v čase smrti bydlisko v tomto členskom štáte, ale nie vtedy, ak táto osoba mala bydlisko v inom členskom štáte. V tejto súvislosti je irelevantné, či alebo v akom rozsahu môže členský štát bydliska zosnulého poskytnúť daňovú úľavu.

V — Návrh

92. Z vyššie uvedených dôvodov navrhujem, aby prejudiciálne otázky, ktoré položil Hoge Raad der Nederlanden, boli zodpovedané takto:

Ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej — na účely určenia základu dane z nadobudnutia nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území dotknutého členského štátu dedením — možno zohľadniť dlhy z finančného vyrovnania za zvýšenie dedičského podielu, ktoré vznikajú zo závetnej dohody rodičov o rozdelení dedičstva, ak osoba, po ktorej bol majetok zdedený, mala v čase smrti bydlisko v tomto členskom štáte, ale nie vtedy, ak táto osoba mala bydlisko v inom členskom štáte.

V tejto súvislosti je irelevantné, či alebo v akom rozsahu môže členský štát bydliska zosnulého poskytnúť daňovú úľavu.