

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 23. februára 2006*

Vo veci C-513/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Holandsko) z 5. novembra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 8. decembra 2003, ktorý súvisí s konaním:

Dedičia po E. A. van Hilten-van der Heijden

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, S. von Bahr (spravodajca), A. Borg Barthet a U. Lõhmus,

* Jazyk konania: holandčina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. mája 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- dedičia po pani van Hilten-van der Heijden, v zastúpení: P. Kavelaars, belastingadviseur,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a S. Terstal, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: A. Tiemann a M. Lumma, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. júna 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 73c ods. 1 a článku 73d ods. 3 Zmluvy ES (teraz článku 57 ods. 1 ES a článku 58 ods. 3 ES) účinných ku dňu smrti pani van Hilten-van der Heijden.

- 2 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol predložený v rámci právneho sporu medzi dedičmi po pani van Hilten-van der Heijden a Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (inšpekcia štátnej daňovej správy, odboru „Fyzické osoby/podniky v zahraničí“ de Heerlen, ďalej len „inšpekcia“) týkajúceho sa dane vyrubenej v Holandsku z dedičstva zanechaného poručiiteľkou.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

- 3 Príloha I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), s nadpisom „Nomenklatúra kapitálových pohybov uvedená v článku 1 tejto smernice“ upresňuje vo svojom úvode:

„V rámci tejto nomenklatúry sú kapitálové pohyby klasifikované podľa ekonomickej povahy aktív a pasív, s ktorými súvisia, vyjadrené buď v národnej mene, alebo v cudzej mene.

Kapitálové pohyby uvedené v tejto terminológii sa týkajú:

- všetkých operácií potrebných na účely kapitálových pohybov: uzatvárania a realizácie transakcií a súvisiacich prevodov. Tieto transakcie sa väčšinou uskutočňujú medzi tuzemcami v rozličných členských štátoch, hoci niektoré kapitálové pohyby sa realizujú jednou osobou na svoj vlastný účet (napr. prevody aktív patriacich emigrantom),

- operácií realizovaných akoukoľvek fyzickou alebo právnickou osobou...,

- prístupu účastníkov trhu ku všetkým finančným technikám dostupným na trhu používaným na účely realizácie uvedených operácií. Napríklad pojem nadobúdania cenných papierov a iných finančných dokumentov sa nevzťahuje len na okamžité transakcie, ale aj na dostupné techniky obchodovania: na termínové obchody, na opčné obchody alebo obchody s opčnými listami, na swapy (výmeny) za iné aktíva atď. ...,

- operácií zameraných na likvidáciu alebo prevod vytvorených aktív, na repatriáciu výsledkov ich likvidácie... alebo na okamžité využívanie týchto výsledkov v rámci záväzkov spoločenstva,

— operácií zameraných na splácanie úverov alebo pôžičiek.

Táto nomenklatúra nepredstavuje úplný zoznam vysvetlení pojmu kapitálové pohyby, čím je odôvodnený bod XIII — F. ‚Iné kapitálové pohyby — rôzne‘. Preto sa nemôže vykladať ako obmedzujúca rozsah pôsobnosti zásady úplnej liberalizácie kapitálových pohybov uvedenej v článku 1 tejto smernice.“

- 4 Predmetná nomenklatúra zahŕňa trinásť rôznych kategórií kapitálových pohybov. V bode XI s nadpisom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“ sa uvádza:

““““

D. Dedičstvá a odkazy

“““

- 5 Pri podpise záverečného aktu a vyhlásení konferencií zástupcov vlád o Európskej únii 7. februára 1992 prijala konferencia zástupcov vlád členských štátov najmä

vyhlásenie o článku 73d Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (Ú. v. ES C 191, s. 99, ďalej len „vyhlásenie o článku 73d Zmluvy“), ktoré znie takto:

„Konferencia potvrdzuje, že právo členských štátov použiť do príslušných ustanovení svojich daňových zákonov uvedených v článku 73d odseku 1 tejto zmluvy sa vzťahuje len na príslušné ustanovenia, ktoré platia od konca roku 1993. Toto vyhlásenie sa však vzťahuje len na pohyb kapitálu a platobný styk medzi členskými štátmi [Konferencia potvrdzuje, že právo členských štátov uplatniť relevantné ustanovenia ich daňovej legislatívy uvedené v článku 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva sa týka výlučne ustanovení, ktoré existujú ku koncu roka 1993. Toto vyhlásenie je však uplatniteľné iba na pohyb kapitálu a platby medzi členskými štátmi — *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátna právna úprava

- 6 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“) rozlišuje podľa toho, či má poručiteľ, ktorého majetok je predmetom dedičstva, bydlisko v Holandsku alebo v cudzine. Toto ustanovenie uvádza:

„Podľa tohto zákona sa vyrubujú tieto dane:

1. Dedičská daň z hodnoty súhrnu majetku, ktorý bol prevedený podľa dedičského práva po smrti poručiteľa, ktorý mal v čase smrti bydlisko v Holandsku.

...“

7 Článok 3 ods. 1 SW 1956 stanovuje:

„Na holandského štátneho príslušníka, ktorý mal bydlisko v [Holandskom] kráľovstve a ktorý zomrel alebo dal dar v priebehu desiatich rokov po tom, čo opustil svoje bydlisko v [Holandskom] kráľovstve, sa hľadí tak, ako keby mal naďalej bydlisko v [Holandskom] kráľovstve v čase jeho smrti alebo darovania.“

8 Článok 2 prvý odsek dohody medzi Švajčiarskou konfederáciou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z dedičstva, podpísanej v Haagu 12. novembra 1951 (ďalej len „dohoda“), stanovuje:

„Nehnutelný majetok... podlieha dani z dedičstva iba v štáte, kde sa tento majetok nachádza...“

9 Článok 3 prvý odsek dohody upresňuje:

„Dedený majetok, na ktorý sa neuplatní článok 2,... podlieha dani z dedičstva iba v štáte, kde mal poručiteľ svoje posledné bydlisko.“

10 Pre definovanie bydliska článok 3 druhý odsek dohody odkazuje na ustanovenia dohody medzi Švajčiarskou konfederáciou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a majetku, uzavretej v ten istý deň.

11 Pri podpisovaní dohody strany dohody urobili niekoľko vyhlásení, ktoré tvoria neoddeliteľnú súčasť tejto dohody, z ktorých jedno sa týka článku 3.

12 Toto vyhlásenie upresňuje:

„1. Bez ohľadu na ustanovenia článku 3 druhého odseku tejto dohody štát, ktorého bol poručiteľ štátnym príslušníkom v čase jeho smrti, môže vyrubiť daň z dedičstva, ako by poručiteľ mal v tomto čase svoje bydlisko tiež v tomto štáte, za podmienky, že poručiteľ tam mal skutočne bydlisko v priebehu 10 rokov predchádzajúcich smrti a že mal jeho štátnu príslušnosť v čase, keď opustil svoje bydlisko, v takom prípade časť dane, ktorú by tento štát nevyrubil, pokiaľ by poručiteľ nemal štátnu príslušnosť predmetného štátu v čase opustenia svojho bydliska alebo v čase svojej smrti, bude znížená o daň splatnú v inom štáte z dôvodu jeho bydliska.

2. Ustanovenie prvého odseku sa neuplatní na osoby, ktoré mali v čase ich smrti štátnu príslušnosť oboch štátov.“

13 Podľa článku 13 rozhodnutia z roku 1989 o zamedzení dvojitého zdanenia (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, z 21. decembra 1989, Stb. 1989, č. 594, ďalej len „rozhodnutie“):

„1. Daň z dedičstva po poručiteľovi, na ktorého sa podľa článku 3 ods. 1 SW 1956 hľadí tak, ako keby mal naďalej bydlisko v Holandsku v čase smrti, sa zníži o daň vyrubenú iným štátom na majetok patriaci do tohto dedičstva, ktorý nie je uvedený

v článku 11, do výšky analogických daní vyrubených iným štátom z majetku patriaceho do dedičstva a ktoré by sa nevyrubili, keby poručiteľ mal skutočne v čase smrti svoje bydlisko v Holandsku. ...

2. Výška zníženia uvedená v odseku 1 predstavuje najnižšiu sumu z nasledujúcich súm:

a) výška dane vyrubenej inými štátmi;

b) suma, ktorá v porovnaní s dedičskou daňou, ktorá by bola splatná podľa SW 1956 bez uplatnenia tohto rozhodnutia, zodpovedá presne pomeru medzi celkovou hodnotou majetku dedičstva uvedeného v odseku 1 tohto článku a hodnotou majetku patriaceho [do dedičstva] zníženého o hodnotu dlhov z podnikania, vrátane dlhov vyplývajúcich z inej účasti [na podnikaní] než účasti akcionára a hodnotu dlhov, ktoré nie sú spojené s podnikaním, zabezpečených záložným právom k nehnuteľnosti alebo k právu zaťažujúcemu nehnuteľnosť.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

¹⁴ Pani van Hilten-van der Heijden zomrela 22. novembra 1997. Ako štátna príslušníčka Holandska mala bydlisko v Holandsku až do začiatku roku 1988, následne v Belgicku a od roku 1991 vo Švajčiarsku.

- 15 Dedičstvo po uvedenej osobe pozostávalo najmä z nehnuteľností nachádzajúcich sa v Holandsku, Belgicku a Švajčiarsku, z investícií do cenných papierov registrovaných na burzách v Holandsku, Nemecku, Švajčiarsku a Spojených štátoch amerických, ako aj z bankových účtov otvorených v holandských a belgických pobočkách bankových inštitúcií so sídlom v Európskej únii a spravovaných týmito inštitúciami.
- 16 Dedičom tejto osoby sa vyrubila daň z dedičstva vypočítaná na základe článku 3 ods. 1 SW 1956. Táto daň bola potvrdená inšpekciou po námietke podanej dotknutými štyrmi dedičmi.
- 17 Uvedení dedičia teda podali žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.
- 18 Vnútroštátny súd na úvod poznamenáva, že z odkazu na „dedičstvá a odkazy“ uvedeného v bode XI prílohy I smernice 88/361 vyplýva, že konanie vo veci samej sa týka kapitálových pohybov medzi tretími štátmi a členskými štátmi.
- 19 Ďalej vnútroštátny súd poznamenáva, že v rozhodnutí z 12. decembra 2002 konštatoval, že článok 3 ods. 1 SW 1956 predstavuje vnútroštátne opatrenie, ktoré bráni voľnému pohybu kapitálu alebo ho robí menej atraktívnym. Toto ustanovenie ako také sťažuje vycestovanie z dôvodu znevýhodnenia súvisiaceho s nadobudnutím majetku dedičmi odo dňa emigrácie počas desiatich rokov vyplývajúceho z právnej domnienky, ktorú obsahuje. Holandské kráľovstvo vyberá daň z dedičstva alebo darovania počas desiatich rokov nasledujúcich po emigrácii holandských štátnych príslušníkov, pokiaľ sú tieto dane v zahraničí nižšie, hoci tento členský štát neposkytuje žiadnu náhradu ani započítanie prevyšujúceho zostatku dane z dedičstva uhradenej v zahraničí. Podľa predmetného rozhodnutia vydaného vnútroštátnym súdom článok 3 ods. 1 SW 1956 teda predstavuje skrytú prekážku cezhraničnému dedeniu.

- 20 V tom istom rozhodnutí vnútroštátny súd navyše konštatoval, že článok 3 ods. 1 SW 1956 tiež predstavuje svojvoľnú diskrimináciu. Holandské právo v podstate rozlišuje medzi holandskými štátnymi príslušníkmi a štátnymi príslušníkmi iných štátov, pretože holandský štátny príslušník sa môže vyhnúť uplatneniu predmetného ustanovenia iba vzdaním sa občianstva. Okrem toho to isté ustanovenie nemôžu odôvodniť naliehavé dôvody všeobecného záujmu, pretože jeho výlučným cieľom je zabrániť, aby Holandské kráľovstvo prichádzalo o daň z dedičstva z dôvodu vycestovania svojich štátnych príslušníkov.
- 21 Napriek tomu z judikatúry Súdneho dvora jasne nevyplýva, či sa na ustanovenie, akým je ustanovenie v konaní vo veci samej, vzťahuje článok 73c ods. 1 Zmluvy.
- 22 Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či vyhlásenie týkajúce sa článku 73d Zmluvy predpokladá, že legislatíva uplatniteľná na kapitálové pohyby medzi členskými štátmi a tretími štátmi nie je chránená článkom 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy alebo či tento článok platí vždy pre kapitálové pohyby medzi členskými štátmi a tretími štátmi a neobmedzuje sa teda na ustanovenia existujúce v tejto oblasti ku koncu roka 1993.
- 23 Na základe týchto úvah *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je článok 3 ods. 1 SW [1956] povoleným obmedzením v zmysle článku [73c ods. 1 Zmluvy]?”

2. Je článok 3 ods. 1 SW [1956] zakázaným prostriedkom svojvoľnej diskriminácie alebo skrytým obmedzením voľného pohybu kapitálu uvedeného v článku [73d ods. 3 Zmluvy], pokiaľ sa uplatňuje na pohyb kapitálu medzi členským štátom a tretími krajinami, s ohľadom aj na vyhlásenie týkajúce sa [článku 73d] Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, prijaté pri podpise Záverečného aktu a vyhlásení konferencií zástupcov vlád o Európskej únii zo 7. februára 1992?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

- 24 Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, patrí do pôsobnosti článku 73c ods. 1 Zmluvy a/alebo do pôsobnosti článku 73d ods. 3 Zmluvy.
- 25 Predsa však, ako vyplýva z rozhodnutia samotného vnútroštátneho súdu a ako je uvedené vo všetkých pripomienkach predložených Súdnemu dvoru v tejto veci, pred skúmaním predmetných ustanovení Zmluvy ES je potrebné určiť, či takáto právna úprava predstavuje obmedzenie kapitálových pohybov v zmysle článku 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES).
- 26 Podľa ustálenej judikatúry môže Súdny dvor s cieľom poskytnúť potrebnú odpoveď súdu, ktorý mu podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, prihliadnúť na normy práva Spoločenstva, na ktoré vnútroštátny sudca vo svojich prejudiciálnych

otázkach neodkázal (pozri najmä rozsudky z 12. októbra 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Zb. s. I-9553, bod 24, a zo 7. júla 2005, Weide, C-153/03, Zb. s. I-6017, bod 25).

- 27 Preto je potrebné skúmať, či sa má článok 73b Zmluvy vykladať tak, že mu odporuje právna úprava členského štátu, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, podľa ktorej sa dedičstvo po štátnom príslušníkovi tohto členského štátu, ktorý zomrel v priebehu desiatich rokov po presune svojho bydliska, ktoré mal v predmetnom členskom štáte, do cudziny, zdaní, ako keby mal tento štátny príslušník naďalej bydlisko v tomto členskom štáte, pričom daň z dedičstva sa zníži o daň vyrubenú inými štátmi.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

- 28 Dedičia po pani van Hilten-van der Heijden tvrdia, že článok 3 ods. 1 SW 1956 je v rozpore s článkom 73b Zmluvy. V podstate ide o nepriamu diskrimináciu, a prípadne nepriame obmedzenie, pretože na jednej strane sa rozlišuje podľa toho, či osoba mala alebo nemala pred svojou smrťou bydlisko v Holandsku, a na druhej strane toto ustanovenie nie je uplatniteľné, pokiaľ má osoba, ktorá opustila Holandsko, inú štátnu príslušnosť ako holandskú štátnu príslušnosť.
- 29 Holandská vláda a nemecká vláda tvrdia, že predtým, ako bude možné odpovedať na položené otázky, je potrebné najprv určiť, či odporuje článku 73b Zmluvy právna domnienka, podľa ktorej článok 3 ods. 1 SW 1956 určuje miesto bydliska.

- 30 V tejto súvislosti holandská vláda poznamenáva, že dokonca aj v oblasti dedičstiev musí vždy ísť o pohyb kapitálu. V prípade smrti je majetok spísaný v čase smrti a dedičské dane sú vyrubené z tohto základu. Keďže tu ešte nedošlo k pohybu kapitálu, ani transakcii s tým spojenej, nemôže ísť o akt súvisiaci s voľným pohybom kapitálu.
- 31 Okrem toho nejde ani o diskrimináciu, ani o prekážku voľného pohybu kapitálu. Neexistuje totiž žiadna diskriminácia na základe štátnej príslušnosti medzi holandskými štátnymi príslušníkmi, ktorí zostávajú v Holandsku, a tými, ktorí ho opúšťajú. Okrem toho holandský štátny príslušník, ktorý opúšťa Holandsko, sa nachádza v inej situácii než štátny príslušník iného členského štátu, ktorý ho opúšťa po tom, čo tam býval.
- 32 Z toho vyplýva, že článok 73b Zmluvy neodporuje právna domnienka, podľa ktorej článok 3 ods. 1 SW 1956 určuje miesto bydliska.
- 33 Nemecká vláda sa domnieva, že článok 73b ods. 1 Zmluvy nie je uplatniteľný na ustanovenie, akým je článok 3 ods. 1 SW 1956, pretože toto ustanovenie neobmedzuje voľný pohyb kapitálu.
- 34 Komisia Európskych spoločenstiev poznamenáva, že článok 3 ods. 1 SW 1956 nerobí žiadne rozlíšenie v závislosti od miesta, kde sa nachádza dedičstvo alebo jeho časť v čase smrti dotknutej osoby. Tento článok teda nestanovuje obmedzenie kapitálovým pohybom z Holandska a do Holandska. Voľný pohyb kapitálu zaručený článkom 73b a nasl. Zmluvy nie je teda v konaní vo veci samej sporný.

35 Čo sa týka prípadného uplatnenia ustanovení uvedenej Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa, Komisia pripomína, že tieto ustanovenia sú obmedzené na presídlenie v rámci Európskej únie.

Posúdenie Súdnym dvorom

36 Na úvod je potrebné pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16, a z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 14).

37 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že článkom 73b ods. 1 Zmluvy sa vykonáva voľný pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími štátmi. Na tento účel stanovuje v rámci ustanovení kapitoly „Kapitál a platby“, že všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami sú zakázané.

38 Preto je potrebné v prvom rade skúmať, či dedičstvá predstavujú pohyby kapitálu v zmysle článku 73b Zmluvy.

39 V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že zmluva nedefinuje pojmy „pohyby kapitálu“ a „platby“. Napriek tomu z ustálenej judikatúry vyplýva, že v rozsahu, v akom článok 73b Zmluvy v podstate prebral obsah článku 1 smernice 88/361,

a napriek tomu, že táto smernica bola prijatá na základe článkov 69 a 70 ods. 1 Zmluvy EHS (články 67 až 73 Zmluvy EHS boli nahradené článkami 73b až 73g Zmluvy ES, teraz článkami 56 ES až 60 ES), nomenklatúra „kapitálových pohybov“, ktorá je k nej pripojená, si zachováva indikatívnu povahu, ktorú mala pred nadobudnutím jej účinnosti, pre definovanie pojmu kapitálové pohyby, a zároveň podľa jej úvodu zoznam, ktorý obsahuje, nemá taxatívnu povahu (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21 a z 5. marca 2002, Reisch a i., C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Zb. s. I-2157, bod 30).

- 40 Dedičstvá sa objavujú v bode XI prílohy smernice 88/361, s nadpisom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“. Ako to poznamenal generálny advokát v bode 53 svojich návrhov, tento bod sa týka najmä úkonov, ktorými je prevedený celý majetok alebo časť majetku osoby či už počas jej života, alebo po jej smrti.
- 41 Dedenie v konečnom dôsledku spočíva v prevode majetku zanechaného poručiteľom na jednu alebo viac osôb, alebo inými slovami, v prevode vlastníckeho práva k rozličným veciam, právam, z ktorých pozostáva dedičstvo, na dedičov.
- 42 Z toho vyplýva, že dedičstvá predstavujú kapitálový pohyb v zmysle článku 73b Zmluvy (pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 58), s výnimkou prípadov, keď ich podstatné prvky sa nachádzajú v jedinom členskom štáte.
- 43 Po druhé je potrebné skúmať, či vnútroštátna právna úprava, akou je úprava v konaní vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

- 44 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 73b ods. 1 Zmluvy, ako sú obmedzenia pohybu kapitálu, zahŕňajú opatrenia, ktoré odrádzajú osoby nemajúce bydlisko v členskom štáte od investovania v ňom alebo odrádzajú osoby majúce bydlisko v predmetnom členskom štáte od investovania v iných štátoch, kde v prípade dedenia účinkom týchto opatrení je zníženie hodnoty dedičstva po osobe majúcej bydlisko v inom štáte než členskom štáte, kde sa nachádza predmetný majetok a ktorý zdaňuje dedenie predmetného majetku (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 10; Trummer a Mayer, už citovaný, bod 26; zo 14. októbra 1999, Sandoz, C-439/97, Zb. s. I-7041, bod 19, a Barbier, už citovaný, bod 62).
- 45 Vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, ktorá stanovuje, že sa dedičstvo po štátnom príslušníkovi členského štátu, ktorý zomrel v priebehu desiatich rokov po presune svojho bydliska, ktoré mal v predmetnom členskom štáte, do cudziny, zdaní, ako keby tento štátny príslušník naďalej mal bydlisko v tomto členskom štáte, pričom daň z dedičstva sa zníži o daň vyrubenú štátom, kde poručiteľ presunul svoje bydlisko, nepredstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.
- 46 Stanovením rovnakých podmienok zdanenia pre štátnych príslušníkov, ktorí presunuli svoje bydlisko do cudziny, a pre štátnych príslušníkov, ktorí zostali v predmetnom členskom štáte, takáto právna úprava nemôže odrádzať štátnych príslušníkov, ktorí presunuli svoje bydlisko do cudziny, od investovania do tohto členského štátu z iného štátu ani štátnych príslušníkov, ktorí zostali v predmetnom členskom štáte, investovať do iného štátu z predmetného členského štátu a nezávisle od miesta, kde sa nachádza predmetný majetok, tiež nemôže znížiť hodnotu dedičstva štátneho príslušníka, ktorý presunul svoje bydlisko do cudziny. Skutočnosť, že takáto právna úprava sa netýka štátnych príslušníkov, ktorí majú bydlisko v cudzine po dobu viac ako desať rokov, alebo štátnych príslušníkov, ktorí nikdy nemali bydlisko v predmetnom členskom štáte, je v tejto súvislosti irelevantná. Keďže táto právna úprava je uplatniteľná iba na štátnych príslušníkov tohto predmetného členského štátu, nemôže predstavovať obmedzenie pohybu kapitálu štátnych príslušníkov iných členských štátov.

47 Čo sa týka rozdielneho zaobchádzania medzi štátnymi príslušníkmi s bydliskom v predmetnom členskom štáte a štátnymi príslušníkmi s bydliskom v iných členských štátoch, ktoré je dôsledkom takej vnútroštátnej právnej úpravy, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, je potrebné poznamenať, že takéto rozlišovanie na účely rozdelenia daňových kompetencií sa nemôže považovať za predstavujúce diskrimináciu zakázanú podľa článku 73b Zmluvy. Vzhľadom na neexistenciu opatrení zameraných na zjednotenie alebo harmonizáciu v rámci Spoločenstva toto rozlišovanie vyplýva z právomoci členských štátov definovať zmluvným alebo jednostranným spôsobom kritériá rozdelenia daňových kompetencií [pozri v tomto zmysle, čo sa týka článku 48 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 39 ES), rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, bod 30, a čo sa týka článkov 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) a 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES), rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57].

48 Okrem toho Súdny dvor už mal príležitosť konštatovať, že na účely rozdelenia daňových kompetencií nie je neprimerané, keď sa členské štáty inšpirujú medzinárodnou praxou a najmä modelovými zmluvami vypracovanými Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) (pozri rozsudok Gilly, už citovaný, bod 31). Ako to uviedla holandská vláda, právna úprava sporná v konaní vo veci samej je v súlade s komentárom k modelovej zmluve o dvojitém zdanení týkajúcom sa dedičstiev a darov (správa výboru pre daňové veci OECD, 1982). Z komentára k článkom 4, 7, 9A a 9B predmetnej modelovej zmluvy vyplýva, že tento typ právnej úpravy nachádza svoje odôvodnenie v snahe predísť forme daňového úniku, ktorou štátny príslušník jedného štátu v očakávaní svojej smrti presunie svoje bydlisko do iného štátu, kde je daň nižšia. Komentáre spresňujú, že dvojité zdanenie je vylúčené systémom daňových úverov a že maximálna povolená lehota je desať rokov vzhľadom na to, že predchádzanie daňového úniku je odôvodnené, iba ak k smrti dôjde v krátkom období po zmene bydliska. Rovnaké komentáre okrem toho uvádzajú, že rozsah môže byť rozšírený tak, aby pokrýval nielen štátnych príslušníkov predmetného štátu, ale aj osoby majúce v ňom pobyt, ktoré nemajú štátnu príslušnosť tohto štátu.

49 V tomto kontexte je potrebné poznamenať, že jednoduchý presun bydliska z jedného štátu do iného nepatrí do pôsobnosti článku 73b Zmluvy. Ako to uviedol generálny

advokát v bode 58 svojich návrhov, samotný takýto presun bydliska so sebou neprináša finančné operácie alebo prevody vlastníctva a nemá tiež iné charakteristiky kapitálového pohybu, ktoré vyplývajú z prílohy I smernice 88/361.

- 50 Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, ktorá by odradzovala štátnych príslušníkov, ktorí chcú presunúť svoje bydlisko do iného štátu, a teda by bránila ich právu na voľný pohyb, nemôže z tohto jediného dôvodu predstavovať obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 73b Zmluvy.
- 51 Na položené otázky je teda potrebné odpovedať, že článok 73b Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje právna úprava členského štátu, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, podľa ktorej sa dedičstvo po štátnom príslušníkovi tohto členského štátu, ktorý zomrel v priebehu desiatich rokov po presune svojho bydliska, ktoré mal v predmetnom členskom štáte, do cudziny, zdaní, ako keby mal tento štátny príslušník naďalej bydlisko v tomto členskom štáte, pričom daň z dedičstva sa zníži o daň vyrubenú inými štátmi.
- 52 Z toho vyplýva, že nie je potrebné odpovedať na prejudiciálne otázky týkajúce sa článkov 73c a 73d Zmluvy.

O trovách

- 53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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:

Článok 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje právna úprava členského štátu, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, podľa ktorej sa dedičstvo po štátnom príslušníkovi tohto členského štátu, ktorý zomrel v priebehu desiatich rokov po presune svojho bydliska, ktoré mal v predmetnom členskom štáte, do cudziny, zdaní, ako keby mal tento štátny príslušník naďalej bydlisko v tomto členskom štáte, pričom daň z dedičstva sa zníži o daň vyrubenú inými štátmi.

Podpisy