

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

23. února 2006 *

Ve věci C-513/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nizozemsko) ze dne 5. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 8. prosince 2003, v řízení

Dědicové E. A. van Hilten-van der Heijden

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, S. von Bahr (zpravodaj), A. Borg Barthet a U. Lõhmus, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: P. Léger,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. května 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za dědice E. A. van Hilten-van der Heijden, P. Kavelaarsem, belastingadviseur,

— za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a S. Terstal, jako zmocněnkyněmi,

— za německou vládu A. Tiemann a M. Lummou, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. června 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 73c odst. 1 a čl. 73d odst. 3 Smlouvy o ES (nyní čl. 57 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 3 ES), v platném znění k datu úmrtí E. A. van Hilten-van der Heijden.

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi dědici E. A. van Hilten-van der Heijden a Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (Státní správce daně, oddělení zahraničních fyzických osob/podniků v Heerlen, dále jen „Správce“) ve věci dědické daně vybrané v Nizozemsku ohledně dědictví zanechaného zůstavitelkou.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Příloha I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (článek zrušený Amsterodamskou smlouvou) (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), nazvaná „Klasifikace pohybu kapitálu uvedená v článku 1 směrnice“ ve svém úvodu stanoví:

„V této klasifikaci se pohyb kapitálu třídí podle hospodářské povahy dotčených aktiv a pasiv v národní měně nebo v devizách.

Pohyb kapitálu uvedený v této klasifikaci zahrnuje:

- veškeré operace nutné při pohybu kapitálu, tj. uzavírání a plnění konkrétní transakce a spojených převodů. Transakce v zásadě probíhá mezi rezidenty různých členských států, ačkoliv některé způsoby pohybu kapitálu jsou prováděny jedinou osobou na její vlastní účet (např. převody aktiv patřících vystěhovalcům),
- operace prováděné libovolnými fyzickými nebo právníckými osobami [...],
- přístup hospodářských subjektů k veškerým finančním postupům dostupným na trhu pro účely provedení dané operace; např. princip koupě cenných papírů a jiných finančních nástrojů se netýká pouze promptních obchodů, ale také všech jiných technik obchodování – termínované obchody, transakce s opcemi nebo opčními listy, swapové transakce s jinými aktivy atd. [...],
- operace za účelem zpeněžení nebo převedení vytvořených aktiv, repatriace výnosů z tohoto zpeněžení [...] nebo okamžité použití těchto výnosů v rámci závazků z členství ve Společenství,

— operace spočívající ve splacení úvěrů nebo půjček.

Tato klasifikace není úplným seznamem pro definování pohybu kapitálu – proto existuje bod XIII. F „Jiný pohyb kapitálu – různé“. Tento pojem tedy nelze vykládat způsobem, který by omezoval uplatnění principu plné liberalizace pohybu kapitálu podle článku 1 této směrnice.“

- 4 Uvedená klasifikace zahrnuje třináct různých druhů pohybu kapitálu. V bodě XI nazvaném „Osobní pohyb kapitálu“ jsou obsaženy:

„[...]

D. Dědictví a odkazy

[...]“

- 5 Při podpisu závěrečného aktu a prohlášení mezivládních konferencí o Evropské unii ze dne 7. února 1992 přijala konference zástupců vlád členských států prohlášení

k článku 73d Smlouvy o založení Evropského společenství (Úř. věst. C 191, s. 99, dále jen „prohlášení k článku 73d Smlouvy“), které zní následovně:

„Konference potvrzuje, že právo členských států použít příslušná ustanovení svých daňových předpisů, jak je uvedeno v čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy o založení Evropského společenství, se týká výhradně ustanovení platných na konci roku 1993. Toto prohlášení se nicméně vztahuje pouze na pohyb kapitálu mezi členskými státy a platby uskutečněné mezi členskými státy“.

Vnitrostátní právní úprava

- 6 Každé dědictví podléhá podle nizozemského práva dani. Článek 1 odst. 1 dědického zákona (Successiewet) ze dne 28. června 1956 (Stb. 1956, č. 362, dále jen „SW 1956“) rozlišuje to, zda osoba, která zemřela a o jejímž dědictví se vede řízení, měla bydliště v Nizozemsku či v zahraničí. Toto ustanovení zní:

„Na základě tohoto zákona jsou vybírány následující daně:

1. Dědická daň z hodnoty veškerého majetku, který přešel podle dědického práva následkem smrti osoby, která měla v době svého úmrtí bydliště v Nizozemsku.

[...]

7 Článek 3 odst. 1 SW 1956 stanoví:

„U Nizozemce, který bydlel v Nizozemském království a který zemřel nebo který byl dárce v průběhu deseti let poté, co opustil bydliště, které měl v Nizozemském království, se má za to, že bydlel v Nizozemském království v okamžiku své smrti nebo v okamžiku darování.“

8 Článek 2 první pododstavec dohody mezi Švýcarskou konfederací a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oblasti dědické daně, podepsané v Haagu dne 12. listopadu 1951 (dále jen „dohoda“), stanoví:

„Nemovitosti [...] podléhají dědické dani pouze ve státě, ve kterém se nacházejí. [...]“

9 Článek 3 první pododstavec dohody stanoví:

„Majetek tvořící dědictví, na který se nevztahuje článek 2 [...], podléhá dědické dani pouze ve státě, ve kterém měl zůstavitel své poslední bydliště.“

10 Pro vymezení bydliště odkazuje čl. 3 druhý pododstavec dohody na ustanovení dohody mezi Švýcarskou konfederací a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmů a daně z majetku, která byla uzavřena téhož dne.

11 Při podpisu dohody učinily smluvní strany některá prohlášení, která jsou nedílnou součástí této dohody, zejména prohlášení vztahující se k uvedenému článku 3.

12 Toto prohlášení stanoví:

„(1) Aniž by byla dotčena ustanovení čl. 3 druhého pododstavce této dohody může stát, jehož státní příslušnost měl zůstavitel v okamžiku úmrtí, vyměřit dědickou daň, jako kdyby měl zůstavitel v daném okamžiku bydliště také v tomto státě, a to za podmínky, že tam měl zůstavitel skutečně bydliště během deseti let předcházejících úmrtí a že měl v okamžiku, kdy se vzdal svého bydliště, státní příslušnost tohoto státu. V takovém případě bude část daně, která by nebyla vyměřena, kdyby neměl zůstavitel státní příslušnost uvedeného státu v okamžiku, kdy se vzdal svého bydliště nebo v okamžiku úmrtí, snížena o daň splatnou v jiném státě z důvodu bydliště.

(2) Ustanovení prvního pododstavce se neuplatní u osob, které mají v okamžiku úmrtí státní příslušnost obou států.“

13 Podle článku 13 vyhlášky z roku 1989 o zamezení dvojího zdanění (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, ze dne 21. prosince 1989, Stb. 594, dále jen „vyhláška“):

„1. Na dědictví zůstavitele, o němž se má podle čl. 3 odst. 1 SW 1956 za to, že měl v okamžiku úmrtí bydliště v Nizozemsku, se vztahuje sleva na dědické dani z důvodu započtení daně vybrané jiným státem ohledně složek tohoto dědictví, které

nejsou uvedeny v článku 11, ve výši obdobné daně vybrané jiným státem ohledně shromážděných složek dědictví, která by nebyla vybrána v případě, že by měl zůstavitel v okamžiku úmrtí skutečně bydliště v Nizozemsku. [...]

2. Výše slevy na dani upravené v odstavci 1 je rovna nejnižší z následujících částek:

- a. částce daně vybrané jinými státy;
- b. částce, jež vzhledem k dědické dani, která by byla splatná podle SW 1956, aniž by se použila tato vyhláška, odpovídá přesně poměru celkové hodnoty složek dědictví uvedených v odstavci 1 tohoto článku a hodnoty všech shromážděných složek snížených o hodnotu vlastního dluhu podniku, tedy dluhu vyplývajícího z jiné účasti, než jakou je akcionářský podíl, a o hodnotu cizího dluhu podniku zajištěného zástavním právem k nemovitosti nebo právem zatěžujícím tuto nemovitost.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

¹⁴ E. A. van Hilten-van der Heijden zemřela dne 22. listopadu 1997. Tato nizozemská státní příslušnice bydlela do začátku roku 1988 v Nizozemsku, dále v Belgii a od roku 1991 ve Švýcarsku.

- 15 Dědictví této zesulé osoby zahrnovalo zejména nemovitosti v Nizozemsku, Belgii a Švýcarsku, vklady ve formě cenných papírů kótovaných v Nizozemsku, Německu, Švýcarsku a Spojených státech amerických, jakož i bankovní účty otevřené v nizozemských a belgických pobočkách bankovních institucí se sídlem v Evropské unii, které tyto účty také spravovaly.
- 16 Dědicům E. A. van Hilten-van der Heijden byla vyměřena dědická daň vypočtená na základě čl. 3 odst. 1 SW 1956. Správce tuto daň potvrdil po stížnosti podané čtyřmi uvedenými dědici.
- 17 Posledně jmenovaní tedy podali proti tomuto rozhodnutí žalobu k Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.
- 18 Předkládající soud nejprve uvádí, že z odkazu na „dědictví a odkazy“ obsaženého v bodě XI přílohy I směrnice 88/361 vyplývá, že se ve věci v původním řízení jedná o pohyb kapitálu mezi třetím státem a členskými státy.
- 19 Předkládající soud dále podotýká, že v rozhodnutí ze dne 12. prosince 2002 došel k závěru, že čl. 3 odst. 1 SW 1956 představuje vnitrostátní opatření, které klade překážku volnému pohybu kapitálu nebo činí tento pohyb méně atraktivním. Toto ustanovení jako takové ztěžuje odchod z důvodu nevýhody způsobené právní fikcí obsaženou v tomto ustanovení, a to ihned po vystěhování, po němž dojde do deseti let k přechodu dědictví na dědice. Nizozemské království vybírá dědickou a darovací daň do deseti let po vystěhování nizozemského státního příslušníka, je-li tato daň nižší v zahraničí, zatímco tento stát neposkytuje žádnou náhradu ani započtení za přebytek dědické daně vybírané v zahraničí. Podle uvedeného rozhodnutí předkládajícího soudu tedy představuje čl. 3 odst. 1 SW 1956 zastřenou překážku přeshraničního dědění.

- 20 V témže rozhodnutí předkládající soud navíc konstatoval, že čl. 3 odst. 1 SW 1956 představuje rovněž svévolnou diskriminaci. Nizozemské právo totiž rozlišuje mezi nizozemskými státními příslušníky a státními příslušníky jiných členských států, přičemž nizozemský státní příslušník se může vyhnout použití předmětného ustanovení pouze tehdy, když se vzdá své státní příslušnosti. Toto ustanovení nemůže být krom toho odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, neboť jediným důvodem jeho existence je zabránit tomu, aby Nizozemské království přišlo o dědickou daň z důvodu odchodu svých státních příslušníků.
- 21 Z judikatury Soudního dvora však jasně nevyplývá, zdali se na takové ustanovení, jakým je ustanovení, které je předmětem věci v původním řízení, vztahuje čl. 73c odst. 1 Smlouvy.
- 22 Předkládající soud se krom toho táže, zdali prohlášení k článku 73d Smlouvy znamená, že právní předpisy použitelné na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi nejsou chráněny čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy, nebo zda se tento článek vztahuje vždy na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, a neomezuje se tedy na ustanovení existující v této oblasti na konci roku 1993.
- 23 Na základě těchto úvah se Gerechthof te 's-Hertogenbosch rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je čl. 3 odst. 1 SW [1956] povoleným omezením ve smyslu čl. [73c odst. 1 Smlouvy]?

- 2) Je čl. 3 odst. 1 SW [1956] zakázaným prostředkem svévolné diskriminace nebo zastřeným omezováním volného pohybu kapitálu upraveným v čl. [73d odst. 3 Smlouvy], použije-li se na pohyb kapitálu mezi členským státem a třetí zemí, rovněž s přihlédnutím k prohlášení k [článku 73d] Smlouvy o založení Evropského společenství přijatému při podpisu závěrečného aktu a prohlášením mezivládních konferencí o Evropské unii ze dne 7. února 1992?“

K předběžným otázkám

Úvodní vyjádření

- 24 Podstatou otázek předkládajícího soudu je to, zda taková vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, spadá do působnosti čl. 73c odst. 1 Smlouvy nebo čl. 73d odst. 3 Smlouvy.
- 25 Jak však vyplývá ze samotného předkládacího rozhodnutí a jak je uvedeno ve všech vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru v projednávané věci, je před přezkumem uvedených ustanovení Smlouvy o ES nezbytné určit, zdali taková právní úprava představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES).
- 26 Podle ustálené judikatury může Soudní dvůr za účelem poskytnutí užitečné odpovědi soudu, který mu položil předběžnou otázku, přihlédnout k právním normám Společenství, na které se vnitrostátní soud ve svých předběžných otázkách

neodvolával (viz zejména rozsudky ze dne 12. října 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Recueil, s. I-9553, bod 24, a ze dne 7. července 2005, Weide, C-153/03, Sb. rozh. s. I-6017, bod 25).

- 27 Je tedy třeba zkoumat, zdali je třeba vykládat článek 73b Smlouvy tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, podle které se dědictví státního příslušníka tohoto členského státu, který zemřel do deseti let poté, co převedl do zahraničí své bydliště, které měl v uvedeném členském státě, zdaňuje tak, jako kdyby si tento státní příslušník ponechal bydliště v téže členském státě, přičemž se uplatní sleva na dani ve výši dědické daně, která byla odvedena v jiných státech.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 28 Dědicové E. A. van Hilten-van der Heijden tvrdí, že čl. 3 odst. 1 SW 1956 je v rozporu s článkem 73b Smlouvy. Jedná se totiž o nepřímou diskriminaci, případně nepřímé omezení, co se týče jednak rozlišení podle toho, zda osoba měla před svou smrtí bydliště v Nizozemsku, či nikoliv, a jednak toho, že se uvedené ustanovení neuplatní, jestliže osoba, která opouští Nizozemsko, nemá nizozemskou státní příslušnost.
- 29 Nizozemská a německá vláda tvrdí, že před poskytnutím odpovědi na položené otázky je nejprve třeba určit, zdali článek 73b Smlouvy brání právní fikci, kterou stanoví čl. 3 odst. 1 SW 1956 ohledně bydliště.

- 30 Nizozemská vláda v tomto ohledu podotýká, že i v oblasti dědění se musí vždy jednat o pohyb kapitálu. V případě úmrtí je majetek sepsán právě v okamžiku smrti a na tomto základě je vybírána dědická daň. Jelikož ještě nedošlo k pohybu kapitálu ani k související transakci, neexistuje žádný akt související s volným pohybem kapitálu.
- 31 Nejedná se navíc ani o diskriminaci nebo překážku volného pohybu kapitálu. Nedochozí totiž k žádné diskriminaci z důvodu státní příslušnosti mezi nizozemským státním příslušníkem, který má bydliště v Nizozemsku, a nizozemským státním příslušníkem, který Nizozemsko opustí. Posledně jmenovaný se krom toho nachází v jiném postavení než státní příslušník jiného členského státu, který měl v Nizozemsku bydliště a poté jej opustil.
- 32 Z toho vyplývá, že článek 73b Smlouvy nebrání právní fikci, kterou stanoví čl. 3 odst. 1 SW 1956 ohledně bydliště.
- 33 Německá vláda má za to, že čl. 73b odst. 1 Smlouvy se nepoužije na takové ustanovení, jakým je čl. 3 odst. 1 SW 1956, neboť posledně uvedené ustanovení nezasahuje nepříznivě do volného pohybu kapitálu.
- 34 Komise Evropských společenství uvádí, že čl. 3 odst. 1 SW 1956 nečiní žádný rozdíl podle místa, kde se nachází dědictví nebo jeho část v okamžiku úmrtí dotčené osoby. Tento článek tedy nezakládá omezení pohybu kapitálu z Nizozemska a směrem do něj. Svoboda pohybu kapitálu zajištěná články 73b Smlouvy a následujícími není tedy ve věci v původním řízení dotčena.

- 35 Co se týče případného použití ustanovení uvedené Smlouvy týkajících se volného pohybu osob a svobody usazování, Komise připomíná, že tato ustanovení se omezují na pohyb uvnitř Evropské unie.

Závěry Soudního dvora

- 36 Úvodem je třeba připomenout, že přestože přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16, a ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Recueil, s. I-2057, bod 14).

- 37 Je namístě krom toho připomenout, že čl. 73b odst. 1 Smlouvy zavádí volný pohyb kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. V tomto ohledu v rámci ustanovení kapitoly Smlouvy nazvané „Kapitál a platby“ stanoví, že všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi jsou zakázána.

- 38 Je tedy třeba nejprve zkoumat, zdali dědění představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 73b Smlouvy.

- 39 V tomto ohledu je namístě podotknout, že Smlouva nevymezuje pojem „pohybu kapitálu“ a „plateb“. Podle ustálené judikatury však vzhledem k tomu, že článek 73b Smlouvy v podstatě převzal obsah článku 1 směrnice 88/361, a přestože tato

směrnice byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (články 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny články 73b až 73g Smlouvy o ES, nyní články 56 ES až 60 ES), si klasifikace pohybu kapitálu, která tvoří přílohu této směrnice, zachovává informativní hodnotu, kterou měla dříve než vstoupily tyto články v platnost, co se týče definice pojmu pohyb kapitálu, přičemž podle jejího úvodu je obsažený seznam pouze demonstrativní (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21, a ze dne 5. března 2002, Reisch a další, C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Recueil, s. I-2157, bod 30).

- 40 Dědictví je zařazeno do bodu XI přílohy I směrnice 88/361, nazvaného „Osobní pohyb kapitálu“. Tento bod se týká, jak uvedl generální advokát v bodě 53 svého stanoviska, operací, kterými buď může být převeden majetek osoby v celém rozsahu nebo zčásti během jejího života, nebo prostřednictvím kterých může dojít k přechodu tohoto majetku po její smrti.
- 41 Dědění totiž spočívá v přechodu majetku zanechaném zesnulou osobou na jednu nebo více osob, nebo-li jinými slovy v přechodu vlastnictví různých věcí, práv atd., které tvoří majetek, na dědice.
- 42 Z toho vyplývá, že dědění představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 73b Smlouvy (viz v tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Barbier, C-364/01, Recueil, s. I-15013, bod 58), s výjimkou případů, kdy se složky tvořící dědictví nacházejí uvnitř jediného členského státu.
- 43 Zadruhé je třeba zkoumat, zdali taková vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, představuje omezení pohybu kapitálu.

- 44 Z judikatury v tomto ohledu vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 73b odst. 1 Smouvy jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, která mohou odradit od umístění investic v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od investování v jiných státech, anebo v případě dědění, jsou jimi taková opatření, jejichž následkem se snižuje hodnota dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, kde se dotyčný majetek nachází, a který zdaňuje dědění tohoto majetku (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 10; výše uvedený rozsudek Trummer a Mayer, bod 26; ze dne 14. října 1999, Sandoz, C-439/97, Recueil, s. I-7041, bod 19, a výše uvedený rozsudek Barbier, bod 62).
- 45 Taková vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, která stanoví, že se dědictví státního příslušníka členského státu, který zemřel do deseti let poté, co převedl do zahraničí své bydliště, které měl v uvedeném členském státě, zdaňuje tak, jako kdyby si tento státní příslušník ponechal bydliště v témže členském státě, přičemž upravuje slevu na dani ve výši daně, která byla odvedena ve státě, kam převedl zůstavitel své bydliště, nepředstavuje omezení pohybu kapitálu.
- 46 Taková právní úprava nemůže totiž tím, že stanoví stejné podmínky zdanění dědictví státních příslušníků, kteří převedli své bydliště do zahraničí, a těch, kteří zůstali v dotyčném členském státě, odradit prvně jmenované od toho, aby umístili své investice z jiného členského státu do tohoto státu, a nemůže ani odradit státní příslušníky, kteří zůstali v dotyčném členském státě, od investování z tohoto členského státu do státu jiného, a taková právní úprava nemůže ani snížit hodnotu dědictví státního příslušníka, který převedl své bydliště do zahraničí, bez ohledu na to, kde se nachází dotčený majetek. V tomto ohledu není relevantní skutečnost, že se taková právní úprava nevztahuje na státní příslušníky, kteří mají bydliště v zahraničí déle než deset let, ani na ty, kteří v dotyčném členském státě nikdy bydliště neměli. Vzhledem k tomu, že se tato právní úprava uplatní pouze na státní příslušníky tohoto dotyčného členského státu, nemůže představovat omezení pohybu kapitálu státních příslušníků jiných členských států.

47 Pokud jde o rozdílné zacházení se státními příslušníky dotyčného členského státu s bydlištěm v tomto státu a státními příslušníky jiných členských států s bydlištěm rovněž v tomto státu, které vyplývá z takové vnitrostátní právní úpravy, jaká je předmětem věci v původním řízení, je namíště poznamenat, že takové rozlišení za účelem rozdělení daňové pravomoci nemůže být považováno za opatření představující zakázanou diskriminaci ve smyslu článku 73b Smlouvy. Toto rozlišení totiž v případě, že neexistují sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Společenství, vyplývá z pravomoci členských států vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria rozdělení jejich daňové pravomoci [viz v tomto smyslu, co se týče článku 48 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 39 ES), rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, bod 30, a co se týče článků 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) a 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES), rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57].

48 Soudní dvůr měl krom toho již možnost konstatovat, že za účelem rozdělení daňové pravomoci není nepřiměřené, aby se členské státy inspirovaly mezinárodní praxí a zejména vzorovými dohodami vypracovanými Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) (viz výše uvedený rozsudek Gilly, bod 31). Jak přitom uvedla nizozemská vláda, je právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení, v souladu s komentáři ke vzorové dohodě o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací (zpráva Výboru OECD pro daňové záležitosti, 1982). Z komentářů k článkům 4, 7, 9a a 9b uvedené dohody vyplývá, že tento druh právní úpravy je odůvodněn snahou předejít jednomu ze způsobů daňového úniku, k němuž dojde tehdy, když příslušník určitého státu převede v očekávání své smrti své bydliště do jiného státu, kde je nižší daň. Komentáře upřesňují, že dvojímu zdanění je zabráněno systémem daňových úlev, a že vzhledem k tomu, že předcházení daňovému úniku je odůvodněno pouze tehdy, když dojde k úmrtí v brzké době po převedení bydliště, je maximální povolenou dobou lhůta deseti let. Tytéž komentáře ostatně uvádějí, že působnost může být rozšířena tak, aby se vztahovala nejen na státní příslušníky dotyčného státu, ale rovněž na osoby, které mají v tomto státě bydliště, ale nejsou jeho státními příslušníky.

49 V této souvislosti je třeba podotknout, že na pouhý převod bydliště z jednoho státu do druhého se článek 73b Smlouvy nevztahuje. Jak uvedl generální advokát v bodě

58 svého stanoviska, takový převod bydliště sám o sobě totiž nepředstavuje finanční operaci nebo převod vlastnictví a nevykazuje ani jiné vlastnosti pohybu kapitálu, tak jak vyplývají z přílohy směrnice 88/361.

- 50 Z toho vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, která ve svém důsledku odrazuje státního příslušníka, který si přeje převést své bydliště do jiného státu, a klade tak překážku právu volného pohybu, nemůže z tohoto jediného důvodu představovat omezení pohybu kapitálu ve smyslu článku 73b Smlouvy.
- 51 Je tedy třeba odpovědět na položené otázky tak, že je třeba článek 73b Smlouvy vykládat tak, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, podle které se dědictví státního příslušníka tohoto členského státu, který zemřel do deseti let poté, co převedl do zahraničí své bydliště, které měl v uvedeném členském státě, zdaňuje tak, jako kdyby si tento státní příslušník ponechal bydliště v témže státě, přičemž se uplatní sleva na dani ve výši dědické daně, která byla odvedena v jiných státech.
- 52 Z toho vyplývá, že není namístě odpovídat na předběžné otázky, pokud jde o články 73c a 73d Smlouvy.

K nákladům řízení

- 53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES) je třeba vykládat tak, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, podle které se dědictví státního příslušníka tohoto členského státu, který zemřel do deseti let poté, co převedl do zahraničí své bydliště, které měl v uvedeném členském státě, zdaňuje tak, jako kdyby si tento státní příslušník ponechal bydliště v témže státě, přičemž se uplatní sleva na dani ve výši dědické daně, která byla odvedena v jiných státech.

Podpisy.