

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PHILIPPE LÉGER

prednesené 30. júna 2005¹

1 Cieľom tohto prejudiciálneho konania je umožniť vnútroštátnemu súdu posúdiť zlučiteľnosť ustanovení dedičského práva Holandského kráľovstva, ktoré stanovuje, že holandský štátny príslušník, ktorý presunul svoje bydlisko mimo tohto členského štátu, sa na účely zdanenia jeho dedičstva naďalej považuje za tam bývajúceho, ak zomrie skôr ako desať rokov po tom, čo opustil Holandsko, s pravidlami Zmluvy EŠ týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu.

2 Toto konanie vychádza zo sporu medzi dedičmi po pani Van Hilten-van der Heijden² a holandským daňovým úradom týkajúceho dani z dedičstva po zosnulej, ktorej zaplatenie tento úrad požaduje.

3 Pani Van Hilten, ktorá mala holandskú štátnu príslušnosť a žila v Holandsku do roku 1988, presunula svoje bydlisko najskôr do

Belgicka a potom od roku 1991 do Švajčiarska, kde bola od tohto dátumu považovaná za osobu, ktorá tam má svoj daňový domicil.

4 Pani Van Hilten zomrela 22. novembra 1997, čo je menej ako desať rokov po tom, ako opustila Holandsko. Podľa domnienky bydliska stanovenej holandským daňovým právom sa považovala za bývajúcu v Holandsku v okamihu svojej smrti a jej štyrom dedičom bola holandským daňovým úradom vyrubená daň z celkového dedičstva, ktoré nadobudli na základe dedičského práva tohto členského štátu.

5 Títo dedičia podali na *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Holandsko) žalobu proti zamietnutiu ich sťažnosti daňovým úradom. Tento súd sa domnieva, že domnienka bydliska stanovená holandským právom predstavuje prekážku voľného pohybu kapitálu. Dáva preto Súdnemu dvoru dve prejudiciálne otázky s cieľom umožniť mu posúdiť, či túto vnútroštátnu právu úpravu možno odôvodniť článkami Zmluvy, ktoré

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ďalej len „Pani Van Hilten“.

umožňujú členským štátom zachovať alebo prijať určité opatrenia, ktoré by mohli zúžiť výkon tejto slobody.

obmedzení pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov, s výhradami obsiahnutými v jej ďalších ustanoveniach.

I — Právny rámec

A — Právo Spoločenstva

6 Voľný pohyb kapitálu bol v práve Spoločenstva uznaný postupne. Článok 67 ods. 1 Zmluvy o EHS³ preto na rozdiel od ustanovení týkajúcich sa voľného pohybu tovarov, osôb a služieb ukladal členským štátom, aby uvoľnili pohyb kapitálu len „v rozsahu potrebnom na zabezpečenie riadneho fungovania spoločného trhu“.

7 Bola to práve smernica Rady 88/361/EHS⁴, ktorá zaviedla zásadu voľného pohybu kapitálu vo vnútri Európskeho spoločenstva, keď vo svojom článku 1 stanovila odstránenie

8 Na účely uľahčenia zavedenia tohto voľného pohybu obsahuje smernica 88/361 vo svojej prílohe I zoznam kapitálových pohybov, ktorý však nemá taxatívnu povahu. Tento zoznam obsahuje trinásť rubrik, medzi ktoré patrí bod XI nazvaný „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, ktorý sa vzťahuje na viacero operácií, ako sú dary, vená, a podľa písmena D aj na dedičstvá a odkazy. Bod XIII nazvaný „Iné kapitálové pohyby“ sa zase podľa písmena A týka dedičských daní.

9 Zmluva o Európskej únii nahradila od 1. januára 1994 článku Zmluvy ES týkajúce sa voľného pohybu kapitálu, a to najmä články 73b až 73d Zmluvy⁵, ktoré sa *rationae temporis* uplatnia na prejednávajúcu vec.

10 Článok 73b Zmluvy potvrdzuje zásadu voľného pohybu kapitálu zavedenú smernicou 88/361 a rozširuje jej pôsobnosť na tretie krajiny, čím prekračuje pôsobnosť ostatných

3 — Zmenený, článok 67 ods. 1 ES, neskôr zrušený Amsterdamskou zmluvou.

4 — Smernica z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5, Mím. vyd. 10/001, s. 10).

5 — Teraz články 56 ES až 58 ES.

slobôd pohybu. Odsek 1 tohto článku znie takto:

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

11 Zmluva však vo svojich článkoch 73c a 73d prináša výnimky z tejto zásady, ktorých výkladu sa v podstate týkajú prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom.

12 Článok 73c Zmluvy tak povoľuje členským štátom, aby zachovali obmedzenia niektorých pohybov kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Odsek 1 tohto článku znie takto:

„Ustanovenia článku 73b sa prijímajú bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúcich sa priamych investícií — vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.“

13 Čo sa týka článku 73d Zmluvy, ten umožňuje členským štátom uplatňovať alebo zavádzať niektoré opatrenia obmedzujúce všetky pohyby kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Znie takto:

„1. Ustanovenia článku 73b sa majú uplatňovať [*neoficiálny preklad*] bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

- a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;
- b) prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému a dohľadu nad finančnými inštitúciami, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov, alebo stanoviť postupy na ohlasovanie kapitálových pohybov na štatistické alebo správne účely alebo prijať opatrenia, ktoré možno odôvodniť verejným záujmom či verejnou bezpečnosťou.

2. Ustanovenia tejto kapitoly nemajú vplyv na uplatňovanie obmedzení práva usadiť sa zlučiteľných s touto zmluvou.

3. Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 73b.“

14 Vymedzenie rozsahu výnimky obsiahnutej v článku 73d Zmluvy je predmetom vyhlásenia zástupcov vlád členských štátov⁶, 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 [Konferencia potvrdzuje, že právo členských štátov uplatniť relevantné ustanovenie svojej daňovej právnej úpravy, na ktoré sa vzťahuje článok 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, sa týka výlučne ustanovení, ktoré platili na konci roku 1993 — *neoficiálny preklad*]. Toto vyhlásenie sa však vzťahuje len na pohyb kapitálu a platobný styk medzi členskými štátmi.“

6 — Zmluva o Európskej únii — Vyhlásenie o článku 73d Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, pripojená k záverečnému aktu Zmluvy o Európskej únii (Ú. v. ES C 191, 1992, s. 99).

15 Keďže sa prejudiciálne otázky Gerechthof te 's-Hertogenbosh týkali článku 57 ods. 1 ES článku a 58 ods. 3 ES, pričom toto nové číslovanie článkov sa uplatňovalo až od 1. mája 1999, keď nadobudla účinnosť Amsterdamská zmluva, usudzujem, že tieto otázky sa vzťahujú na rovnaké ustanovenia článku 73c ods. 1 a článku 73d ods. 3 Zmluvy.

B — Vnútroštátne právo

16 Ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na predjednávajúcu vec, sú obsiahnuté v zákone z roku 1956 o dedičstve (Successiewet 1956)⁷. Podľa článku 1 SW dane, ktoré sa musia uhrádzať z dôvodu dedenia, sa vypočítavajú z hodnoty celého dedičstva nadobudnutého na základe holandského dedičského práva v dôsledku smrti osoby, ktorá mala v okamihu svojej smrti bydlisko v Holandsku.

17 Článok 3 ods. 1 SW stanovuje:

„Na holandského štátneho príslušníka, ktorý mal bydlisko v [Holandskom] kráľovstve a ktorý zomrel alebo dal dar v priebehu

7 — Stbl. 1956, s. 362, ďalej len „SW“.

desiatich rokov po tom, čo opustil svoje bydlisko v [Holandskom] kráľovstve, sa hľadá tak, ako keby mal naďalej bydlisko v [Holandskom] kráľovstve v čase jeho smrti alebo darovania.“

18 Okrem toho, ako implicitne vyplýva z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom a ako to presne vyjadruje holandská vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenských štátov, Holandské kráľovstvo uzavrelo s viacerými štátmi bilaterálne zmluvy s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu v oblasti dedenia, a predovšetkým zmluvu z roku 1951 so Švajčiarskou konfederáciou⁸. Táto zmluva obsahuje v protokole, ktorý je k nej pripojený, vyhlásenie, podľa ktorého „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“.

8 — Zmluva medzi Švajčiarskou konfederáciou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z dedičstva, podpísaná v Haagu 12. novembra 1951, a protokol k nej (Trb. 1951, 149, a 1952, 34).

19 Na druhej strane v prípade, že sa na predmetnú situáciu nebude dvojstranná zmluva vzťahovať, uplatnia sa ustanovenia rozhodnutia z roku 1989 o zamedzení dvojitého zdanenia (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989). Podľa článku 13 tohto rozhodnutia dedičská daň, ktorá je splatná v Holandskom kráľovstve, sa zníži o dedičskú daň vyrubenú v zahraničí. To znamená, že ak je dedičská daň vyrubená v zahraničí vyššia ako holandská daň, táto daň sa zníži na nulu. V opačnom prípade sa časť dane splatnej v Holandskom kráľovstve obmedzí na rozdiel medzi dedičskou daňou splatnou v tomto členskom štáte a daňou zaplatenou dedičmi v zahraničí.

II — Prejudiciálne otázky

20 Vnútroštátny súd vychádza z predpokladu, že konanie vo veci samej, ako to vyplýva z odkazu na „dedičstvá a odkazy“ uvedeného v bode XI prílohy I smernice 88/361, sa týka kapitálových pohybov medzi tretími krajinami a členskými štátmi.

21 Napriek tomu však uvádza, že má isté pochybnosti v súvislosti s tým, či sa na právnu úpravu, akou je článok 3 SW, môže vzťahovať výnimka stanovená v článku 73c

ods. 1 Zmluvy, najmä vzhľadom na skutočnosť, že toto ustanovenie sa netýka dedenia. Pripomína, že podľa rozsudku zo 14. decembra 1995, *Sanz de Lera a i.*⁹, členské štáty nie sú oprávnené rozšíriť jeho pôsobnosť.

zostatku dane z dedičstva uhradenej v zahraničí. Článok 3 SW preto predstavuje skrytú prekážku cezhraničného dedenia a je v rozpore s právom Spoločenstva.

22 Ďalej tvrdí, že článok 3 SW by mohol patriť do pôsobnosti článku 73d ods. 1 Zmluvy, ale podľa odseku 3 tohto ustanovenia sa toto ustanovenie nemôže vzťahovať ani na svojvoľnú diskrimináciu, ani na skryté obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

24 Vnútroštátny súd uvádza, že v tomto istom rozhodnutí tiež rozhodol, že článok 3 SW predstavuje svojvoľnú diskrimináciu, keďže rozlišuje medzi holandskými štátnymi príslušníkmi a štátnymi príslušníkmi iných členských štátov. Holandskí štátni príslušníci sa v podstate môžu vyhnúť uplatneniu predmetného ustanovenia iba vzdaním sa občianstva. Okrem toho toto ustanovenie nemôžu odôvodniť naliehavé dôvody všeobecného záujmu, pretože jeho výlučným cieľom je zabrániť, aby Holandsko prichádzalo o daň z dedičstva z dôvodu vycestovania svojich štátnych príslušníkov.

23 Vnútroštátny súd v tomto ohľade uvádza, že v rozhodnutí vydanom 12. decembra 2002 už rozhodol, že domnienka bydliska stanovená v článku 3 SW bráni voľnému pohybu kapitálu alebo ho robí menej príťažlivým. Táto domnienka by totiž bránila „odchodu“, keďže by v prípade presunu „súhrnu majetku“ do iného členského štátu mala za následok znevýhodnenie v prípade nadobudnutia majetku dedičmi v lehote do desiatich rokov po emigrácii. Holandské kráľovstvo preto vyberá daň v priebehu desiatich rokov nasledujúcich po emigrácii holandských štátnych príslušníkov, pokiaľ sú dane z dedičstva alebo darovania v zahraničí nižšie, napriek tomu, že neposkytuje žiadnu náhradu ani započítanie prevyšujúceho

25 Vnútroštátny súd spresnil, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa zakazujú opatrenia, ktoré by mohli spôsobiť, že osoba opúšťajúca svoj členský štát poniesie väčšiu záťaž ako osoby, ktoré v tomto štáte zostanú. Tento zákaz prekážok odchodu v podobe daní bol uznaný pre všetky slobody pohybu, a čo sa týka voľného pohybu kapitálu, v rozsudku zo 6. júna 2000, *Verkooijen*¹⁰.

9 — C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Zb. s. I-4821, bod 44.

10 — C-35/98, Zb. s. I-4071.

26 Vnútroštátny súd si okrem iného kladie otázku, aké dôsledky je potrebné vyvodiť zo skutočnosti, že poručiťka bola občiankou Európskej únie a že Zmluva zakazuje akúkoľvek diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti. V prejednávanej veci by pritom išlo práve o takú diskrimináciu, keďže dedičstvo holandského štátneho príslušníka by sa vždy zdaňovalo viac ako dedičstvo štátneho príslušníka iného členského štátu.

27 Nakoniec sa vnútroštátny súd pýta, či vyhlásenie týkajúce sa článku 73d Zmluvy, najmä veta, podľa ktorej sa uvedené vyhlásenie vzťahuje len na pohyb kapitálu a platobný styk medzi členskými štátmi, znamená, že na právnú úpravu uplatniteľnú na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami sa v žiadnom prípade nevzťahuje článok 73d ods. 1 Zmluvy alebo že toto ustanovenie sa naďalej vzťahuje na právnú úpravu uplatniteľnú na tento pohyb kapitálu bez toho, aby sa obmedzovalo na právnú úpravu existujúcu na konci roku 1993.

28 Vzhľadom na tieto úvahy *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* rozhodol položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je článok 3 ods. 1 SW povoleným obmedzením v zmysle článku 57 ods. 1 ES?

2. Je článok 3 ods. 1 SW zakázaným prostriedkom svojoľnej diskriminácie alebo skrytým obmedzením voľného pohybu kapitálu uvedeného v článku 58 ods. 3 ES, pokiaľ sa uplatňuje na pohyb kapitálu medzi členským štátom a tretími krajinami, s ohľadom aj na vyhlásenie týkajúce sa článku 58 (predtým článku 73d) Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, prijaté pri podpise Záverečného aktu o vyhlásení konferencií zástupcov vlád o Európskej únii zo 7. februára 1992?“

III — Posúdenie

A — O predmete prejudiciálneho konania

29 Je potrebné uviesť, že *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* nepoložil Súdnemu dvoru žiadnu otázku týkajúcu sa výkladu článku 73b Zmluvy, ktorá by mu umožnila posúdiť, či sporná právna úprava predstavuje alebo nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle tohto ustanovenia. Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ten považuje tento bod za vyriešený, keďže 12. decembra 2002 vydal v tomto zmysle rozhodnutie¹¹.

11 — Vo svojich písomných pripomienkach holandská vláda uvádza, že *Staatssecretaris van Financiën* podala opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu na *Hoge Raad der Nederlanden* a že tomuto súdu navrhla, aby v prípade potreby podal návrh na začatie prejudiciálneho konania (bod 33 písomných pripomienok).

30 Aj keď podľa ustálenej judikatúry prináleží vnútroštátnemu sudcovi posúdiť vzhľadom na osobitosti vecí, o ktorej má rozhodnúť, tak nevyhnutnosť polozenia prejudiciálnej otázky, ako aj relevantnosť otázok, ktoré predkladá Súdnemu dvoru, nič to nemení na tom, že je úlohou Súdneho dvora vykladať všetky ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré sa mu zdajú byť nevyhnutné na vyriešenie sporu vo veci samej¹².

31 V prejednávanej veci je na účely preskúmania otázok položených vnútroštátnym súdom, ktorých cieľom je zistiť, či sporné ustanovenie vnútroštátneho práva možno odôvodniť vzhľadom na ustanovenia obsiahnuté v článkoch 73c ods. 1 a 73d Zmluvy, najskôr potrebné určiť, či toto ustanovenie predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 73b ods. 1 Zmluvy¹³. Začnem preto preskúmaním tejto otázky.

B — O uplatnení článku 73b ods. 1 Zmluvy

32 V tejto veci sa vnútroštátny súd zaoberá ustanovením holandskej právnej úpravy,

podľa ktorého sa štátny príslušník tohto členského štátu, ktorý opustí svoje bydlisko, ktoré mal na území tohto štátu, aby sa usadil v inom členskom štáte alebo tretej krajine, a ktorý zomrie do desiatich rokov po tom, ako opustil svoje bydlisko, na účely zdanenia jeho dedičstva považuje za štátneho príslušníka, ktorý si ponechal svoje bydlisko v Holandsku.

33 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu o začatí prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že dedičská daň splatná podľa holandskej právnej úpravy sa vypočíta na základe hodnoty všetkého, čo nadobudli dedičia, a to nehnuteľností, bez ohľadu na to, kde sa nachádzajú, ako aj hnutelných vecí, finančných vkladov a bankových účtov¹⁴. Nakoniec sa vzhľadom na všetky skutočnosti obsiahnuté v spise zdá preukázané, že jednak na základe dvojstranných dohôd, akou je zmluva uzavretá medzi Holandským kráľovstvom a Švajčiarskou konfederáciou, ako aj na základe právnej úpravy toho členského štátu, ktorej účelom je zamedziť dvojitému zdaneniu, sa dedičská daň zaplatená dedičmi v zahraničí odpočítava od dane splatnej v Holandsku.

34 Ako uviedli holandská vláda a Komisia vo svojich písomných pripomienkach¹⁵, uplat-

12 — Rozsudky z 18. marca 1993, Viessmann, C-280/91, Zb. s. I-971, bod 17, a z 8. februára 2001, Lange, C-350/99, Zb. s. I-1061, body 20 až 25.

13 — Pozri v súvislosti s porovnateľným uplatnením rozsudky zo 6. mája 2003, Libertel, C-104/01, Zb. s. I-3793, bod 22, a z 1. marca 2005, Owusu, C-281/02, Zb. s. I-1383, bod 23.

14 — Dedičstvo zahŕňa v prejednávanej veci nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Holandsku, Belgicku a Švajčiarsku, investície do cenných papierov registrovaných na burzách v členských štátoch a tretích krajinách, ako aj aktívne saldo na bankových účtoch otvorených v pobočkách bank v Holandsku a Belgicku.

15 — Písomné pripomienky holandskej vlády, bod 29, a písomné pripomienky Komisie, bod 21.

nenie domnienky bydliska obsiahnutej v článku 3 SW v spojení s týmito ustanoveniami má za následok, že dedičstvo holandského štátneho príslušníka, ktorý presunul svoje bydlisko do iného štátu, sa v Holandsku nezdaňuje vo vyššej miere, ako keby si ponechal svoje bydlisko v tomto členskom štáte.

35 Takáto právna úprava má však za následok, že tento holandský štátny príslušník sa v priebehu desiatich rokov od presunu svojho bydliska do iného štátu zbavuje možnosti využiť prípadne výhodnejšie zdanenie celého dedičstva prostredníctvom uplatnenia právnej úpravy platnej v štáte, kde má svoje nové bydlisko, a v štátoch, ktoré zdaňujú majetok nachádzajúci sa na ich území. V prejednávanej veci má teda sporná právna úprava za následok, že holandská správa požaduje od štyroch dedičov poručiteľky po odpočítaní dedičskej dane, ktorej platiteľmi sú vo Švajčiarsku, sumu 79 624 holandských guldenov (NLG).

36 Dedičskú daň možno považovať za súčasť oblasti priamych daní, ktorá zostáva v právomoci členských štátov. Ide v podstate o zdanenie, ktoré je vo všeobecnosti vyberané priamo od daňovníka s ohľadom na jeho osobnú situáciu týkajúcu sa jeho príbuzenského vzťahu k poručiteľovi.

V každom prípade, aj keby sa mala posúdiť ako nepriama daň v zmysle článku 99 Zmluvy ES¹⁶, je potrebné poznamenať, že nepredstavuje predmet harmonizačných opatrení podľa tohto ustanovenia. Do právomoci členských štátov preto patrí, aby stanovili podmienky, ako aj sadzbu tejto dane, a prijali nevyhnutné právne predpisy, v prípade potreby za pomoci vzájomných rokovaní, s cieľom vyhnúť sa dvojitému zdaňovaniu svojich štátnych príslušníkov. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že členské štáty musia svoje právomoci v oblasti priamych daní vráťane prípadov, keď uzatvárajú zmluvy zamedzujúce dvojitému zdaneniu, vykonávať v súlade s právom Spoločenstva a osobitne so slobodami pohybu, ktoré prispievajú k vytvoreniu vnútorného trhu¹⁷.

37 V tejto veci je známe, že poručiteľka mala bydlisko vo Švajčiarsku. Okrem toho zomrela 22. novembra 1997, teda pred dátumom uzavretia dohody o voľnom pohybe osôb medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej

16 — Teraz článok 93 ES.

17 — Pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21, a Verkooijen, už citovaný, bod 32, ako aj už citovanú judikatúru. Pozri, čo sa týka povinnosti členských štátov dodržiavať právo Spoločenstva v prípade, že uzatvárajú zmluvy zamedzujúce dvojitému zdaneniu, rozsudok z 12. decembra 2002, De Groot (C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 94).

strane, a *a fortiori*, pred nadobudnutím účinnosti tejto dohody¹⁸.

38 Preto, aj keby táto dohoda priznávala štátnym príslušníkom zmluvných štátov práva, ktoré môžu uplatniť pred svojim vnútroštátnym súdom, je nutné konštatovať, že sa v tejto veci neuplatní, takže jediná sloboda pohybu, ktorej sa dedičia pani Van Hilten môžu dovolávať, ako slobody vzťahujúcej sa na vzťahy medzi členskými štátmi a tretími krajinami, je voľný pohyb kapitálu¹⁹.

39 Je preto veľmi logické, že *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* sa vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania zameriava len na ustanovenia Zmluvy týkajúce sa tejto slobody.

40 Otázkou preto je, či takáto právna úprava predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 73b ods. 1 Zmluvy. Inak povedané, je potrebné skúmať, či sa tento článok 73b ods. 1 Zmluvy má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, na základe ktorej dedičstvo

štátneho príslušníka tohto štátu, ktorý presunul svoje bydlisko do zahraničia a ktoré tam mal menej ako desať rokov predtým, ako zomrel, sa zdaňuje tak, akoby tento štátny príslušník mal naďalej bydlisko v tom istom členskom štáte.

41 Spolu s holandskou a nemeckou vládou, ako aj Komisiou sa domnievam, že takáto právna úprava nie je v rozpore s článkom 73b ods. 1 Zmluvy.

42 Na odôvodnenie svojho stanoviska najskôr spresním povahu pohybu kapitálu, ktorého sa týka sporná právna úprava, a následne uvediem dôvody, pre ktoré podľa mňa nepredstavuje obmedzenie tohto pohybu.

1 O predmetnom pohybe kapitálu

43 Článok 73b ods. 1 Zmluvy zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Je preto potrebné určiť, na aký pohyb kapitálu sa vzťahuje sporná právna úprava. Táto otázka má značnú dôležitosť, keďže od nej závisí otázka,

18 — Ú. v. ES L 114, 2002, s. 6. Táto dohoda bola uzavretá 21. júna 1999 a účinnosť nadobudla 1. júna 2002. Jej cieľom je uskutočňovanie voľného pohybu osôb medzi Spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej strane na základe ustanovení uplatňovaných v Európskom spoločenstve.

19 — V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že ustanovenia článku 73b ods. 1 Zmluvy majú priamy účinok, vrátane ustanovení týkajúcich sa vzťahov s tretími krajinami (rozsudok *Sanz de Lera a i.*, už citovaný, bod 48).

v akom rozsahu patrí sporná právna úprava do pôsobnosti článku 73b Zmluvy a či, ako som už naznačil, nejde o inú slobodu pohybu ako o voľný pohyb kapitálu, ktorá by sa mala v prejednávanej veci uplatniť.

44 Vnútroštátny súd uvádza, že v prejednávanej veci ide o pohyb kapitálu, keďže dedičstvá sú zahrnuté v zozname obsiahnutom v prílohe I smernice 88/361. Domnieva sa tiež, že sporná právna úprava je v rozpore s voľným pohybom kapitálu, lebo má za následok sťaženie presunu „súhrnu majetku“ („de boedel“), ktorý má byť súčasťou dedičstva, do iného štátu²⁰, pretože by podľa tohto súdu v prípade nadobudnutia dedičstva v lehote do desiatich rokov po tomto odchode domnienka bydliska obsiahnutá v dotknutej právnej úprave viedla k znevýhodneniu.

45 Z týchto úvah vyvodzujem, že vnútroštátny súd sa domnieva, že pohybom kapitálu, ktorý sporná právna úprava obmedzuje, je na jednej strane dedenie, teda prevod majetku na dedičov, a na druhej strane presun tohto majetku do iného štátu, čo, ako sa zdá, vyplýva z presunu daňového domicilu holandským štátnym príslušníkom do zahraničia.

46 Holandská vláda sa domnieva, že v prejednávanej veci nejde o pohyb kapitálu, lebo podľa tohto ustanovenia je hraničným ukazovateľom na použitie holandského práva okamih smrti, to znamená začatie dedičského konania, a hodnota majetku v tom okamihu. V tomto štádiu ešte nedochádza k žiadnemu pohybu kapitálu. Smernica 88/361 sa uplatňuje na všetky úkony, ktoré vyžaduje účinné vyporiadanie majetku, ktorý patrí do dedičstva, medzi dedičov, prípadne jeho rozdelenie, v dôsledku čoho dochádza k pohybu kapitálu. V prejednávanej veci však v okamihu, keď poručiiteľka opustila Holandsko, neexistoval žiaden akt týkajúci sa voľného pohybu kapitálu a zmena bydliska poručiiteľky nemala žiaden vplyv na zloženie jej majetku.

47 Komisia sa domnieva, že keďže sporná právna úprava nezaviedla žiadne rozlíšenie v závislosti od miesta, kde sa majetok poručiiteľa patriaci do dedičstva nachádza, nie je možné, aby obmedzila voľný pohyb kapitálu. Podľa tejto inštitúcie patrí táto právna úprava skôr do pôsobnosti voľného pohybu osôb, najmä slobody usadiť sa, ak by sa v prejednávanej veci tieto slobody uplatňovali.

48 Čo sa mňa týka, domnievam sa, že sporná právna úprava môže patriť do pôsobnosti článku 73b ods. 1 Zmluvy, keďže upravuje dedičskú daň holandských štátnych príslušníkov, ktorí presunuli svoje bydlisko do

20 — Pozri rozhodnutie vnútroštátneho súdu, bod 4.7.

zahraničia a ktorí zomreli v lehote do desiatich rokov po tomto odchode. Na druhej strane si však rovnako ako vyššie uvedení vedľajší účastníci konania nemyslím, že presun bydliska do zahraničia sa môže považovať za skutočnosť, ktorá ako taká predstavuje pohyb kapitálu. Táto analýza je založená na týchto úvahách.

pre vymedzenie pojmu pohybu kapitálu upraveného touto smernicou len informatívnu hodnotu a musí sa zohľadniť v rámci výkladu článku 73b ods. 1 Zmluvy²².

49 Ak je pravdou, že pojem „pohyb kapitálu“ nie je v Zmluve vymedzený, nič to nemení na tom, že judikatúra poskytla určitý počet ukazovateľov, ktoré umožňujú vymedziť jeho obsah. Najskôr v rozsudku z 31. januára 1984, *Luisi a Carbone*²¹, Súdny dvor rozhodol, že pohyb kapitálu predstavuje finančné operácie, ktorých cieľom sú hlavne vklad alebo investícia predmetnej sumy. Ide preto v zásade o finančné operácie, ktoré sa odlišujú od bežných platieb, pretože smerujú k vytvoreniu aktív. Z toho možno vyvodiť, že cieľom zásady voľného pohybu kapitálu zavedenej právom Spoločenstva je dovoliť štátnym príslušníkom štátov Spoločenstva využívať najlepšie podmienky, aké im môžu byť ponúknuté vo vnútri Spoločenstva a v tretích krajinách, na investovanie a vloženie kapitálu.

51 Pri preskúmaní rubriek tohto zoznamu zisťujem, že zahŕňajú určitý počet operácií, ktoré sa prirodzene vybavujú pri pomyslení na finančné pohyby určené na uskutočnenie investícií, akými sú nadobudnutie nehnuteľností, cenných papierov alebo peňažných hodnôt alebo operácie na bežných účtoch v peňažných ústavoch.

52 Každopádne sa však uvedený zoznam neobmedzuje na tento druh operácií a netýka sa len s nimi súvisiacich finančných prevodov. Ako sa uvádza v jeho úvodnej časti, jeho snahou je značná obsažnosť s cieľom neobmedzovať „rozsah zásady úplnej liberalizácie kapitálových pohybov“. Podľa tejto úvodnej časti zoznam zahŕňa všetky operácie nevyhnutné na uskutočnenie pohybov kapitálu, ako je uzatváranie a vykonávanie transakcie, ktorá podmieňuje zodpovedajúci finančný prevod. Okrem toho

50 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že zoznam obsiahnutý v prílohe I smernice 88/361 má

22 — Rozsudky zo 16. marca 1999, *Trummer a Mayer*, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21; z 11. januára 2001, *Stefan*, C-464/98, Zb. s. I-173, bod 5, 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.

21 — 286/82 a 26/83, Zb. s. 377, bod 21.

tento zoznam zahŕňa tiež transakcie uskutočnené medzi dvomi stranami, ako aj jednou osobou na svoj vlastný účet. Obsahuje aj operácie zamerané na likvidáciu alebo prevod vytvorených aktív.

právna úprava sleduje. Z písomných pripomienok holandskej vlády totiž vyplýva, že cieľom tejto právnej úpravy je bojovať proti forme daňového úniku spočívajúceho v tom, že štátny príslušník jedného štátu v očakávaní svojej smrti presunie svoje bydlisko do iného štátu.

53 V bode XI nazvanom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“ zoznam obsahuje predovšetkým operácie, ktorými môže osoba previesť svoj majetok ako celok alebo jeho časť buď počas svojho života prostredníctvom pôžičiek, darov a vien, alebo po smrti prostredníctvom dedičstiev a odkazov. Prevod majetku teda predstavuje pohyb kapitálu. Ako potvrdil Súdny dvor v rozsudku z 11. decembra 2003, Barbier²³, prevod majetku prostredníctvom dedenia je pohybom kapitálu v zmysle Zmluvy.

55 Navyše okrem prípadu, že by som nesprávne vykladal holandské právo, sa zaplatenie dedičskej dane môže od dedičov vyžadovať, len ak sa nevzdajú predmetného dedičstva. Podľa výkladu vnútroštátneho práva uskutočneného vnútroštátnym súdom sa dedičská daň vypočítava z hodnoty *všetkého, čo bolo nadobudnuté*²⁴ na základe vnútroštátneho práva. Preto sa zdá byť sporným tvrdenie, že v prejednávanej veci nešlo o pohyb kapitálu, pretože dôvodom toho, že žalobcovia v konaní vo veci samej namietajú proti povinnosti zaplatiť daň, ktorá sa od nich požaduje, je skutočnosť, že sami nadobudli časť majetku poručiteľky. Zjavne teda došlo k prevodu majetku poručiteľky na jej dedičov.

54 Okrem toho si nemyslím, že možno prijať argumentáciu holandskej vlády, podľa ktorej článok 3 SW nezahŕňa v tomto štádiu pohyb kapitálu. Táto argumentácia sa opiera podľa môjho názoru o čiastočný alebo neúplný rozbor tohto ustanovenia. Tým, že sa dedičské právo Holandského kráľovstva vzťahuje na holandských štátnych príslušníkov, ktorí majú v čase svojej smrti bydlisko v zahraničí kratšie ako desať rokov, určenie výšky dane z dedičstva týchto štátnych príslušníkov sa taktiež stanovuje na základe tejto právnej úpravy. To je presne cieľom, ktorý táto

56 Keďže dôsledkom spornej právnej úpravy je vymedzenie dedičskej dane holandských štátnych príslušníkov, ktorí presunuli svoje bydlisko do zahraničia a ktorí zomreli v lehote do desiatich rokov po tomto

23 — C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 58.

24 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

vycestovaní, domnievam sa, že takáto právna úprava by mohla patriť do pôsobnosti článku 73b ods. 1 Zmluvy.

57 Na druhej strane si nemyslím, že samotný presun bydliska možno chápať ako pohyb kapitálu alebo skutočnosť spojenú so súčasným pohybom kapitálu v zmysle článku 73b ods. 1 Zmluvy. Rozbor vnútroštátneho súdu, podľa ktorého sporná právna úprava vytvára prekážku „odchodu“ súhrnu majetku, ktorý má patriť do dedičstva, keď holandský štátny príslušník presunie svoje bydlisko do zahraničia, zdá sa, vedie k úvahe, že vycestovanie tohto štátneho príslušníka do zahraničia spôsobuje automatický prevod jeho majetku do štátu, do ktorého si presunul svoje nové bydlisko. Inými slovami, premiestnenie vlastníka majetku spôsobuje súčasný pohyb celého jeho majetku. Nemyslím si však, že tento rozbor možno prijať.

58 Ako už bolo uvedené, pohyb kapitálu, ako sa opisuje v zozname, sa vzťahuje na investície uskutočnené na vnútroštátnom území nerezidentom alebo na investície uskutočnené rezidentom v zahraničí alebo na operácie, ktoré sú s nimi spojené. Musí ich teda sprevádzať finančný pohyb. Samotný presun bydliska z jedného členského štátu do iného štátu však nepredstavuje finančný pohyb. Ak by sa preskúmalo zloženie majetku poručiťky v čase presunu jej bydliska mimo Holandska, zahŕňal by tento majetok nehnuteľnosti nachádzajúce sa buď

v tomto členskom štáte, alebo v Belgicku, či Švajčiarsku, investície do cenných papierov registrovaných na burzách v Holandsku, Nemecku, Švajčiarsku a Spojených štátoch amerických, ako aj bankové účty otvorené v holandských a belgických pobočkách peňažných ústavov so sídlom v Európskom spoločenstve²⁵. Tvrdenie, že tento majetok sa previedol do Švajčiarska v tom istom čase, ako poručiťka presunula svoje bydlisko do tohto štátu, sa mi zdá nepresné. Zloženie tohto majetku, čo sa týka miest, kde sa nachádzajú nehnuteľnosti, ako aj zloženie portfólia cenných papierov a umiestnenie účtov v rôznych peňažných ústavoch sa nezmenilo výlučne z dôvodu zmeny bydliska. V tomto štádiu nedošlo ani k prevodu vlastníctva k majetku. Z toho vyplýva, že v čase, keď poručiťka presunula svoje bydlisko do Belgicka a potom do Švajčiarska, nedošlo výlučne z dôvodu tohto presunu bydliska k pohybu kapitálu.

59 Preto jediným pohybom kapitálu, ktorý možno v prejednávanej veci skonštatovať, je podľa môjho názoru prevod majetku poručiťky na jej dedičov prostredníctvom dedenia.

60 V tomto štádiu môjho rozboru sa nezdá potrebné vyjadrovať sa k otázke, či tento

25 — Rozhodnutie vnútroštátneho súdu, bod 2.5.

pohyb kapitálu má naozaj cezhraničnú povahu, keďže ako to bude uvedené ďalej, sporná právna úprava neobsahuje obmedzenia voľného pohybu kapitálu.

ňovať svoje práva, ktoré im Zmluva priznáva²⁸. Je tiež nesporné, že voľný pohyb kapitálu, rovnako ako ostatné slobody pohybu zaručené Zmluvou, zakazuje nielen diskriminačné opatrenia, teda opatrenia prijaté jedným členským štátom, ktoré sa uplatňujú výlučne na investorov, ktorí sú príslušníci iného členského štátu²⁹, ale aj tie, ktoré by mohli odradiť vlastných štátnych príslušníkov alebo osoby s bydliskom na území tohto štátu, aby investovali v iných členských štátoch³⁰.

2 O neexistencii obmedzení

61 Článok 73b ods. 1 Zmluvy má veľmi široký rozsah, keďže sa týka, pripomínam, „všetkých obmedzení“ pohybu kapitálu. Ako to vyplýva z judikatúry, zakazujú sa nielen priame obmedzenia, teda vnútroštátne ustanovenia, ktoré zakazujú plánovanú investíciu²⁶ alebo ju podriaďujú režimu predbežného schválenia²⁷, ale aj opatrenia, ktoré by len mohli odradiť osoby, ktoré využívajú slobodu pohybu zavedenú Zmluvou, uplat-

62 V už citovanom rozsudku Barbier poskytol Súdny dvor ukazovatele umožňujúce pochopiť, v čom môže vnútroštátna daňová právna úprava v oblasti dedičských daní predstavovať prekážku voľného pohybu kapitálu. Rozhodol, že aj keď dedičskú daň platia dedičia, táto daň predstavuje skutočnosť, na ktorú dotknutá osoba prihliada vo svojom rozhodnutí uskutočniť investíciu.

26 — V súvislosti s vnútroštátnymi opatreniami, ktoré zavádzajú verejné pôžičky a vylučujú možnosť osôb s bydliskom na území dotknutého členského štátu požiadať o túto pôžičku, pozri rozsudok z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko (C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 19), a čo sa týka vnútroštátnych privatizačných opatrení, ktorými sa zakazuje štátnym príslušníkom ostatných štátov nadobúdať akcie v privatizovaných spoločnostiach, keď presiahnu stanovenú sumu, rozsudok zo 4. júna 2002, Komisia/Portugalsko (C-367/98, Zb. s. I-4731, body 40 až 42).

27 — V súvislosti s vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá podrobuje priame zahraničné investície režimu predbežného schválenia, pozri rozsudok zo 14. marca 2000, Église de scientologie (C-54/99, Zb. s. I-1335, bod 14), a nadobúdania nehnuteľností, rozsudky z 1. júna 1999, Konle (C-302/97, Zb. s. I-3099, bod 39), a Reisch a i., už citovaný (bod 32).

28 — V súvislosti s vnútroštátnymi opatreniami, ktorými sa vyhradzuje nárok na úrokové zvýhodnenie pôžičky poskytovanej na účely výstavby alebo prestavby bývania len pre dlžníkov, ktorí uzavreli zmluvu s úverovou inštitúciou schválenou členským štátom, pozri rozsudok zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson (C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 10), a vnútroštátnej právnej úpravy členského štátu, ktorá zavádza kolkové poplatky na pôžičky, ktoré neboli uzavreté v písomnej forme, a to len v prípade, že boli uzavreté mimo vnútroštátneho územia, rozsudok zo 14. októbra 1999, Sandoz (C-439/97, Zb. s. I-7041, bod 31).

29 — —Pozri rozsudok Konle, už citovaný (bod 23) v súvislosti s právnymi predpismi členského štátu, ktoré oslobodzujú od povinnosti získať povolenie na nadobudnutie stavebného pozemku len štátnych príslušníkov tohto štátu, a v tom istom zmysle rozsudok z 13. júla 2000, Albore (C-423/98, Zb. s. I-5965, bod 16). Pozri tiež rozsudky Église de scientologie, už citovaný, bod 14, a Komisia/Portugalsko, už citovaný, body 40 až 42.

30 — Pozri najmä rozsudky Svensson a Gustavsson, už citovaný, bod 10, Sandoz, už citovaný, bod 19, a Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 18.

63 Táto vec sa týkala ustanovení holandského práva, ktoré v oblasti dedičskej dane, respektíve daní s ňou súvisiacich, upravovalo odlišné zaobchádzanie s nehnuteľnosťami nachádzajúcimi sa v Holandsku v závislosti od toho, či poručiteľ mal alebo nemal bydlisko v tomto štáte. V súlade s týmito ustanoveniami bolo počas stanovenia hodnoty dedičstva na účely výpočtu základu dane možné odpočítať hodnotu nehnuteľností, ktorých hospodárske vlastníctvo sa previedlo na inú právnickú osobu len v prípade, ak mal poručiteľ bydlisko v Holandsku, pričom táto možnosť bola vylúčená v prípade, že tam poručiteľ bydlisko nemal³¹.

64 Súdny dvor usúdil, že tieto ustanovenia predstavujú obmedzenie voľného pohybu kapitálu z týchto dôvodov: na jednej strane môžu odradiť osoby s bydliskom v inom členskom štáte od kúpy nehnuteľností nachádzajúcich sa v dotknutom členskom štáte, ako aj od prevodu hospodárskeho vlastníctva takýchto nehnuteľností na iné osoby, na druhej strane sa v ich dôsledku znižuje hodnota dedičstva osoby s bydliskom v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa tieto nehnuteľnosti nachádzajú.

65 V prejednávanej veci je nesporné, že sporná právna úprava na rozdiel od dotknu-

tej právnej úpravy v už citovanej veci Barbier nestanovuje pre holandských štátnych príslušníkov, ktorí presunuli svoje bydliská do zahraničia, vo vzťahu k majetku nachádzajúcemu sa v tomto štáte daňové podmienky odlišné od tých, ktoré sa uplatňujú na štátnych príslušníkov, ktorí zostali v Holandsku. Ako som už uviedol, v jej dôsledku dochádza k zdaneniu celého majetku tvoriaceho dedičstvo holandského štátneho príslušníka, ktorý presunul svoj daňový domicil do zahraničia v lehote kratšej ako desať rokov pred svojou smrťou, akoby si ponechal bydlisko v Holandsku. Nestanovuje ani odlišné podmienky zdaňovania v závislosti od miesta, kde sa nachádzajú nehnuteľnosti poručiteľa alebo sídlo právnických osôb, do ktorých investoval svoj kapitál. Odlišuje sa teda od právnej úpravy, ktorá bola predmetom sporu vo veci, o ktorej sa rozhodlo už citovaným rozsudkom Verkooyen, na ktorý odkazuje rozhodnutie vnútroštátneho súdu, a podľa ktorého sa na oslobodenie od dane z príjmu vyrubenej na dividendy vyplatené fyzickým osobám vzťahuje podmienka, aby tieto dividendy boli vyplatené spoločnosťami so sídlom v dotknutom členskom štáte.

66 Keďže v spornej právnej úprave takéto rozdiely nie sú, neviem, akým spôsobom by mohla táto právna úprava odradiť holandského štátneho príslušníka, aby z Holandska uskutočnil investície v ostatných štátoch alebo v Holandsku z iných štátov. Preto táto právna úprava podľa mňa nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 73b ods. 1 Zmluvy.

31 — V roku 1970 pán Barbier, holandský štátny príslušník, opustil svoje bydlisko v Holandsku, aby sa usadil v Belgicku. Medzi rokmi 1970 a 1988, keď ešte býval v Belgicku, kúpil nehnuteľnosti v Holandsku. V roku 1988 previedol tzv. „hospodárske“ vlastníctvo na súkromné holandské spoločnosti, ktoré ovládal. Pre výpočet dedičskej dane vychádzala daňová správa z celkovej hodnoty týchto nehnuteľností.

67 Dôvody, ktoré viedli vnútroštátny súd k opačnému záveru, sa mi nezdarujú takej povahy, aby mohli spochybniť tento rozbor. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch sa domnieval, že uvedená právna úprava je v rozpore s týmto ustanovením Zmluvy, pretože na jednej strane môže predstavovať „prekážku odchodu“ súhrnu majetku, ktorý tvorí aktiva dedičstva, a na druhej strane môže mať diskriminačnú povahu na úkor holandských štátnych príslušníkov. Tieto dôvody nemožno podľa môjho názoru prijať.

padne s právom pobytu v inom členskom štáte vyplývajúcim z postavenia občana Európskej únie podľa článku 8a Zmluvy ES³², čo by v prejednávanej veci vyžadovalo, aby pani Van Hilten nebola v čase svojej smrti usadená v Švajčiarsku, ale v inom členskom štáte.

69 Ak by tomu tak aj bolo, nemyslím si, že by sa sporná právna úprava mohla posudzovať ako prekážka výkonu práva holandských štátnych príslušníkov vykonávať hospodársku činnosť v inom členskom štáte ani práva na pobyt v tomto štáte vyplývajúceho z ich postavenia občanov Únie.

68 Čo sa týka existencie „prekážky odchodu“, ako bolo vyššie uvedené, jediný pohyb kapitálu, ktorého sa týka sporná právna úprava, je prevod majetku poručiťelky na jej dedičov prostredníctvom dedenia. Presun bydliska nepredstavuje ako taký pohyb kapitálu. Preto, keby sporná právna úprava predstavovala, ako uvádza vnútroštátny súd, „prekážku odchodu“ v čase presunu bydliska, táto prekážka by sa netýkala odchodu súhrnu majetku, ktorý má tvoriť dedičstvo, ale odchodu samotnej osoby. V takom prípade, ako vysvetľuje Komisia, nemožno skonštatovať nezlučiteľnosť spornej právnej úpravy s právom Spoločenstva vzhľadom na pravidlá Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu, ktoré možno v prejednávanej veci ako jediné uplatniť. Nezlučiteľnosť by prichádzala do úvahy len v súvislosti s voľným pohybom osôb, prí-

70 Ako už bolo uvedené, žalobcovia vo veci samej a vnútroštátny súd namietajú proti spornej právnej úprave, že v podstate zbavuje holandských štátnych príslušníkov, ktorí presunú svoje bydlisko do zahraničia a zomrú v lehote do desiatich rokov po tomto vycestovaní, možnosti využiť prípadne výhodnejšie úplné zdanenie ich dedičstva podľa právnej úpravy platnej v štáte, kde majú nové bydlisko, a v štátoch, ktoré zdaňujú majetok nachádzajúci sa na ich území. Je známe, že dôsledkom tejto právnej úpravy je rovnaké zaobchádzanie s týmito

32 — Zmenený, teraz článok 18 ES.

štátnymi príslušníkmi, ako keby zostali v Holandsku³³.

štáte vyplývajúce z ich postavenia občanov Únie³⁵.

71 Sporná právna úprava je teda v súlade so súčasnými požiadavkami práva Spoločenstva, ktoré vyplývajú z judikatúry uvedenej vnútroštátnym súdom. Podľa tejto judikatúry členské štáty nemôžu uplatňovať na svojich štátnych príslušníkoch, ktorí využívajú slobody pohybu, ktoré im priznáva právo Spoločenstva, menej výhodné zaobchádzanie ako to, ktoré by sa na nich vzťahovalo, keby tieto slobody nevyužívali. V oblasti daní sa preto členským štátom zakazuje uplatňovať na daňovníkov, ktorí odchádzajú vykonávať hospodársku činnosť do iného členského štátu, a to buď ako zamestnanci, alebo samostatne zárobkovo činné osoby na účely poskytovania služieb alebo tiež v rámci slobody usadiť sa, zaobchádzanie, ktoré je znevýhodnené oproti tomu, ktoré by sa na nich vzťahovalo, keby vykonávali svoju činnosť na vnútroštátnom území³⁴. Táto judikatúra sa môže uplatniť na postavenie príslušníkov členského štátu, ktorí využívajú práva pohybu a pobytu v inom členskom

72 Právo Spoločenstva však vo svojom súčasnom stave nestanovuje členskému štátu pôvodu, aby poskytol svojim štátnym príslušníkom, ktorí využívajú slobody pohybu a pobytu priznané Zmluvou, zaobchádzanie, ktoré je výhodnejšie ako to, ktoré by sa na nich vzťahovalo, keby zostali na vnútroštátnom území³⁶. V prejednávanej veci Holandské kráľovstvo tým, že zabezpečilo prostredníctvom dvojstranných zmlúv alebo vlastnou právnou úpravou, že zahraničná dedičská daň sa odpočítava od dane splatnej v Holandsku, splnilo podľa môjho názoru svoju povinnosť zabezpečiť, aby jeho štátni príslušníci, ktorí presunú svoje bydlisko do iného členského štátu v rámci výkonu ich slobody pohybu alebo práva zdržiavať sa v inom členskom štáte ako občania Únie, neboli znevýhodnení oproti tým, ktorí zostali na vnútroštátnom území.

73 V súlade s touto judikatúrou si tiež nemyslím, že holandskej právnej úprave možno vyčítať, že neupravuje náhradu prebytku dedičskej dane, ktorá môže byť splatná v prípade, že výška dane splatnej v zahraničí prekročí daň, ktorá sa vyžaduje v Holandsku. V takomto prípade, ak zmena bydliska môže

33 — Ako už bolo uvedené, uplatnenie článku 3 SW v spojení so zmluvou uzavretou medzi Holandským kráľovstvom a Švajčiarskou konfederáciou alebo tiež holandskou právnou úpravou v oblasti dvojitého zdanenia má za následok, že výška dedičskej dane splatná v Holandskom kráľovstve holandskými štátnymi príslušníkmi je rovnaká ako výška dane, ktorá by sa uplatnila v prípade, keď si títo štátni príslušníci ponechali svoje bydlisko v tomto členskom štáte.

34 — Pozri nedávny príklad prekážky „odchodu“ v daňovej oblasti rozsudok z 11. marca 2004, *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 45), v súvislosti s vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá zavádza pre daňovníkov, ktorí chcú presunúť svoje bydlisko mimo dotknutého členského štátu, platbu dane z dosiaľ nere realizovaného zisku z niektorých cenných papierov.

35 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, *Pusa*, C-224/02, Zb. s. I-5763, body 18 až 20, a z 15. júla 2004, *Lindfors*, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 35.

36 — Toto tvrdenie nijako nemení povinnosť štátu usadenia alebo pobytu poskytnúť týmto štátnym príslušníkom rovnaké výhody ako svojim štátnym príslušníkom, ak by sa ocitli v rovnakom postavení.

mať v skutočnosti znevýhodňujúcu povahu, táto nevýhoda vzniká najskôr preto, že neexistuje harmonizácia vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti dedičskej dane. Vzhľadom na tento nedostatok harmonizácie nemôže Zmluva občanovi Únie zaručiť, že presunutie jeho činnosti alebo iba jeho bydliska do iného štátu, ako je štát, v ktorom mal bydlisko predtým, bude v daňovej oblasti úplne neutrálne³⁷.

nosti v rozpore s článkom 6 Zmluvy ES³⁸ a s článkom 8a Zmluvy, keďže holandskí štátni príslušníci sú rovnako občanmi Únie ako štátni príslušníci iných členských štátov a toto postavenie má poslanie byť ich základným postavením. Podľa vnútroštátneho súdu judikatúra týkajúca sa pojmu diskriminácie upraveného v rámci článkov 6 a 8a Zmluvy by sa mala prebrať v rámci uplatňovania článku 73b Zmluvy, ktorý predstavuje zvláštne vyjadrenie zásady zákazu diskriminácie.

74 Skutočnosť, že sa dedičstvo holandských štátnych príslušníkov, ktorí si presunuli svoje bydlisko do zahraničia v lehote kratšej ako desať rokov pred svojou smrťou, zdaňuje v Holandsku tak, ako keby si ponechali bydlisko v tomto štáte, preto nemožno považovať za prekážku ich výkonu slobody pohybu a pobytu, ktoré sú im priznané Zmluvou.

75 Podľa vnútroštátneho súdu vyplýva diskriminačná povaha spornej právnej úpravy z toho, že táto právna úprava sa vzťahuje len na holandských štátnych príslušníkov. Tí sú tak znevýhodnení oproti štátnym príslušníkom iných členských štátov, ktorí tiež mali bydlisko v Holandsku a potom si ho presunuli do zahraničia. Išlo by teda o diskrimináciu založenú na štátnej prísluš-

76 Rovnako ako holandská a nemecká vláda, a taktiež aj Komisia si nemyslím, že toto tvrdenie možno prijať. Ako už bolo uvedené, priame dane patria aj naďalej do právomoci členských štátov. Členské štáty si tak ponechávajú právomoc vymedziť kritériá rozdelenia právomoci v daňovej oblasti medzi sebou tak, aby sa zabránilo dvojitému zdaňovaniu³⁹, za podmienky, že dodržia právo Spoločenstva. Rozhodlo sa, že keď neexistujú opatrenia zjednocujúce alebo harmonizujúce právomoc členských štátov na účely zabránenia dvojitému zdaňovaniu, môže sa ako hraničný ukazovateľ pre oblasť daní prijať kritérium štátnej príslušnosti, a to bez toho, aby malo na základe tejto skutočnosti diskriminačnú povahu⁴⁰. Táto judikatúra je určená na to, aby sa uplatňovala v osobitnom rámci dedičskej dane, ktorá tiež

37 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, bod 47, a Lindfors, už citovaný, bod 34.

38 — Zmenený, teraz článok 12 ES.

39 — Rozsudok Gilly, už citovaný, bod 30.

40 — Tamže.

patrí do právomoci členských štátov v oblasti priamych daní, pričom nebola predmetom zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení na účely zabránenia dvojitému zdaneniu.

príslušnosť a bez toho, aby tým boli dotknuté výnimky výslovne upravené v tomto ohľade⁴¹.

77 Vzhľadom na tieto skutočnosti má teda Holandské kráľovstvo, čo sa týka dedičskej dane vrátane prípadov, keď jeho štátni príslušníci opustia vnútroštátne územie, právomoc stanoviť pravidlá, ktoré uplatní na svojich štátnych príslušníkov, a to za podmienky, že pri výkone tejto právomoci sa dodrží právo Spoločenstva, teda, ako už bolo uvedené, že sa neporušia ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobôd pohybu a pobytu na území iných členských štátov.

79 Toto postavenie však nenahrádza štátnu príslušnosť členských štátov. Keďže štátna príslušnosť je podmienkou *sine qua non* občianstva Únie, toto postavenie spoločné všetkým štátnym príslušníkom Únie nespôsobuje zánik zvláštnej väzby každého z nich k členskému štátu, ktorého štátnu príslušnosť majú. Okrem toho toto postavenie občana Únie môže priznávať len práva, ktoré sú s ním spojené a ktoré sú vymenované v Zmluve. V súčasnom stave práva Spoločenstva postavenie občana Únie stanovuje členským štátom vo vzťahu k ich vlastným štátnym príslušníkom rovnaké hranice v oblasti priamych daní, ako sú tie, ktoré vyplývajú zo slobôd pohybu obsiahnutých v Zmluve. Toto postavenie im teda stanovuje neuplatňovať na svojich štátnych príslušníkov, ktorí využívajú slobody pohybu a pobytu, ktoré sú im priznané článkom 8a Zmluvy, nevýhodnejšie zaobchádzanie ako to, ktoré by sa na nich vzťahovalo, keby tieto slobody nevyužívali.

78 Nemyslím si, že občianstvo Únie a výklad ním priznaných práv, ako ho urobil Súdny dvor, by mohlo spochybníť túto právomoc členského štátu a hranice, ktoré sú takto stanovené. Iste, ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, postavenie občana Únie má poslanie byť základným postavením štátnych príslušníkov členských štátov a posilňuje zákaz diskriminácie, keďže umožňuje štátnym príslušníkom, ktorí sa nachádzajú v tom istom postavení, získať rovnaké právne zaobchádzanie v oblasti pôsobnosti *ratione materiae* Zmluvy bez ohľadu na ich štátnu

80 Ako už bolo uvedené vyššie, postavenie občana Únie by nemalo viesť k tomu, aby sa holandským štátnym príslušníkom, ktorí presunuli svoje bydlisko do iného členského

41 — Pozri najmä rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 31; z 11. júla 2002, D'Hoop, C-224/98, Zb. s. I-6191, bod 28; z 2. októbra 2003, García Avello, C-148/02, Zb. s. I-11613, body 22 a 23, a Pusa, už citovaný, bod 16.

štátu, priznalo právo, aby boli ich dedičstvá zdanené výlučne podľa, možno výhodnejšieho, práva štátu ich nového bydliska.

vypracované výborom OECD pre daňové veci⁴³.

81 Z toho vyplýva, že občianstvo Únie nespochybňuje právomoc Holandského kráľovstva stanoviť hraničný ukazovateľ na použitie jeho právnych predpisov v oblasti dedičskej dane. Okolnosť, že sa sporná právna úprava uplatňuje iba na holandských štátnych príslušníkov, ktorí mali bydlisko v Holandsku, a nie na štátnych príslušníkov iných členských štátov, ktorí tiež mali bydlisko v Holandsku, teda nepredstavuje diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti v zmysle článku 6 Zmluvy.

83 Vzhľadom na tieto úvahy navrhujem odpovedať vnútroštátnemu súdu tak, že článok 73b ods. 1 Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej sa dedičstvo po štátnom príslušníkovi tohto štátu, ktorý presunul svoje bydlisko do zahraničia a mal ho tam kratšie ako desať rokov pred svojou smrťou, zdaňuje tak, ako by tento štátny príslušník naďalej mal bydlisko v tomto členskom štáte.

82 Nakoniec možno taktiež priznať, že v rámci výkonu svojej zvrchovanosti v daňovej oblasti bolo primerané, že členské štáty vychádzali z medzinárodnej praxe a z modelovej zmluvy o dvojitom zdanení týkajúcom sa dedičstiev a darov vypracovanej Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD)⁴². Poznávam, že holandská právna úprava zodpovedá systému opísanému v komentároch k článkom modelovej zmluvy o dvojitom zdanení týkajúcom sa dedičstiev a darov z roku 1982, ktoré boli

84 Kedže sporná právna úprava podľa môjho názoru nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, nie je potrebné sa zaoberať tým, či sa táto právna úprava môže odôvodniť na základe ustanovení 73c a 73d Zmluvy. Tieto otázky nie sú potrebné na riešenie sporu vo veci samej. Domnievam sa preto, že nie je nevyhnutné skúmať prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom.

42 — Z týchto komentárov vyplýva, že systém, podľa ktorého členské štáty, aby zabránili tomu, že niektorí z ich štátnych príslušníkov budú v očakávaní svojej smrti presúvať svoje bydlisko do iného štátu s jediným cieľom, a to vyhnúť sa dedičskej dani v štáte ich pôvodu, stanovia, že sa zdaní celé dedičstvo ich štátnych príslušníkov, aj keď mali bydlisko v zahraničí, sa zdá byť odôvodnený ako prostriedok na zabránenie daňovým únikom. Je však nevyhnutné stanoviť maximálnu lehotu desiatich rokov medzi presunom bydliska do zahraničia a smrťou. Okrem toho štát, ktorý vyberá dane z dôvodu štátnej príslušnosti, musí v takomto prípade poskytnúť na dani, ktorú vypočítal, úľavu vo výške dane, ktorá bola vybraná v štáte, kde porúčiteľ umiestnil svoje bydlisko, a v štátoch, ktoré zdaňujú majetok nachádzajúci sa na ich území (*Modelová zmluva o dvojitom zdanení týkajúcom sa dedičstiev a darov*, OECD, Paríž, 1983, komentáre k článkom 4, 7, 9a a 9b).

43 — Rozsudok Gilly, už citovaný, bod 31.

IV — Návrh

85 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby odpovedal na otázky položené *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* takto:

Článok 73b ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej sa dedičstvo po štátnom príslušníkovi tohto štátu, ktorý presunul svoje bydlisko do zahraničia a mal ho tam kratšie ako desať rokov pred svojou smrťou, zdaňuje tak, ako by tento štátny príslušník naďalej mal bydlisko v tomto členskom štáte.