

V?c C-513/03

D?dicové E. A. van Hilten-van der Heijden

v.

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Gerechtshof te's-Hertogenbosch)

„Pohyb kapitálu – ?lánek 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní ?l. 56 odst. 1 ES) – D?dická da? – Právní fikce, podle které se u p?íslušníka ?lenského státu, který zem?el do deseti let poté, co opustil tento ?lenský stát, má za to, že bydlel v tomto stát? v okamžiku svého úmrtí – T?etí stát“

Stanovisko generálního advokáta P. Légera p?ednesené dne 30. ?ervna 2005

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 23. února 2006

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení

[Smlouva o ES, ?lánek 73b (nyní ?lánek 56 ES)]

?lánek 73b Smlouvy (nyní ?lánek 56 ES) je třeba vykládat tak, že nebrání právní úprav? ?lenského státu, podle které se d?dictví státního p?íslušníka tohoto ?lenského státu, který zem?el do deseti let poté, co p?evedl do zahraničí své bydlišt?, které m?l v uvedeném ?lenském stát?, zda?uje tak, jako kdyby si tento státní p?íslušník ponechal bydlišt? v témže ?lenském stát?, p?i?emž se uplatní sleva na dani ve výši d?dické dan?, která byla odvedena v jiných státech.

Taková právní úprava nem?že totiž tím, že stanoví stejné podmínky zdan?ní d?dictví státních p?íslušníků, kte?í p?evedli své bydlišt? do zahraničí, a t?ch, kte?í z?stali v doty?ném ?lenském stát?, odradit prvn? jmenované od toho, aby umístili své investice z jiného ?lenského státu do tohoto státu, a nem?že ani odradit státní p?íslušníky, kte?í z?stali v doty?ném ?lenském stát?, od investování z uvedeného doty?ného ?lenského státu do státu jiného, a taková právní úprava nem?že ani snížit hodnotu d?dictví státního p?íslušníka, který p?evedl své bydlišt? do zahraničí, bez ohledu na to, kde se nachází dot?ený majetek.

Rozdílné zacházení se státními p?íslušníky doty?ného ?lenského státu s bydlišt?m v tomto státu a státními p?íslušníky jiných ?lenských stát? s bydlišt?m rovn?ž v tomto státu, které vyplývá z takové úpravy, v p?ípad?, že neexistují sjednocující nebo harmoniza?ní opat?ení v rámci Spole?enství, vyplývá z pravomoci ?lenských stát? vymezit prost?ednictvím dohod nebo jednostrann? kritéria rozd?lení jejich da?ové pravomoci.

Krom toho, vnitrostátní právní úprava, která ve svém d?sledku odrazuje státního p?íslušníka, který si p?eje p?evést své bydlišt? do jiného státu, a klade tak p?ekážku právu volného pohybu, nem?že z tohoto jediného d?vodu p?edstavovat omezení pohybu kapitálu ve smyslu ?látku 73b Smlouvy.

(viz body 46–47, 50–51 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

23. února 2006 (*)

„Pohyb kapitálu – ?lánek 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní ?l. 56 odst. 1 ES) – D?dic?á da? – Právní fikce, podle které se u p?íslušíka ?lenského státu, který zem?el do deseti let poté, co opustil tento ?lenský stát, má za to, že bydlel v tomto stát? v okamžiku svého úmrtí – T?etí stát“

Ve věci C?513/03,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podaná rozhodnutím Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nizozemsko) ze dne 5. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 8. prosince 2003, v ?ízení

D?dicové E. A. van Hilten-van der Heijden

proti

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

SOUDNÍ DV?R (třetí senát),

ve složení A. Rosas, p?edseda senátu, J. Malenovský, S. von Bahr (zpravodaj), A. Borg Barthet a U. L?hmus, soudci,

generální advokát: P. Léger,

vedoucí soudní kancelá?e: H. von Holstein, nám?stek vedoucího soudní kancelá?e,

s p?íhlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 12. kv?tna 2005,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za d?dice E. A. van Hilten-van der Heijden, P. Kavelaarsem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a S. Terstal, jako zmocn?nkyn?mi,
- za n?meckou vládu A. Tiemann a M. Lummou, jako zmocn?nci,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocn?nci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 73c odst. 1 a ?l. 73d odst. 3 Smlouvy o ES (nyní ?l. 57 odst. 1 ES a ?l. 58 odst. 3 ES), v platném zn?ní k datu úmrtí E. A. van

Hilten-van der Heijden.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi d?dici E. A. van Hilten-van der Heijden a Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (Státní správce dan?, odd?lení zahrani?ních fyzických osob/podnik? v Heerlen, dále jen „Správce“) ve v?ci d?dické dan? vybrané v Nizozemsku ohledn? d?dictví zanechaného z?stavitelkou.

Právní rámec

Právní úprava Spole?enství

3 P?íloha I sm?rnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. ?ervna 1988, kterou se provádí ?lánek 67 Smlouvy (?lánek zrušený Amsterodamskou smlouvou) (Ú?. v?st. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), nazvaná „Klasifikace pohybu kapitálu uvedená v ?lánku 1 sm?rnice“ ve svém úvodu stanoví:

„V této klasifikaci se pohyb kapitálu t?ídí podle hospodá?ské povahy dot?ených aktiv a pasiv v národní m?n? nebo v devizách.

Pohyb kapitálu uvedený v této klasifikaci zahrnuje:

- veškeré operace nutné p?i pohybu kapitálu, tj. uzavírání a pln?ní konkrétní transakce a spojených p?evod?. Transakce v zásad? probíhá mezi rezidenty r?zných ?lenských stát?, a?koliv n?které zp?soby pohybu kapitálu jsou provád?ny jedinou osobou na její vlastní ú?et (nap?. p?evody aktiv pat?ících vyst?hovalc?m),
- operace provád?né libovolnými fyzickými nebo právníckými osobami [...],
- p?ístup hospodá?ských subjekt? k veškerým finan?ním postup?m dostupným na trhu pro ú?ely provedení dané operace; nap?. princip koup? cenných papír? a jiných finan?ních nástroj? se netýká pouze promptních obchod?, ale také všech jiných technik obchodování – termínované obchody, transakce s opcemi nebo op?ními listy, swapové transakce s jinými aktivy atd. [...],
- operace za ú?elem zpen?žení nebo p?evedení vytvo?ených aktiv, repatriace výnos? z tohoto zpen?žení [...] nebo okamžité použití t?chto výnos? v rámci závazk? z ?lenství ve Spole?enství,
- operace spo?ívající ve splacení úv?r? nebo p?j?ek.

Tato klasifikace není úplným seznamem pro definování pohybu kapitálu – proto existuje bod XIII. F „Jiný pohyb kapitálu – r?zné“. Tento pojem tedy nelze vykládat zp?sobem, který by omezoval uplatn?ní principu plné liberalizace pohybu kapitálu podle ?lánku 1 této sm?rnice.“

4 Uvedená klasifikace zahrnuje t?ináct r?zných druh? pohybu kapitálu. V bod? XI nazvaném „Osobní pohyb kapitálu“ jsou obsaženy:

„[...]“

D. D?dictví a odkazy

[...]“

5 Při podpisu závazného 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 dědičského zákona (Successiewet) ze dne 28. března 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. Dědičná daň z hodnoty veškerého majetku, který přešel podle dědičského 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 době 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 dědičné daně, podepsané v Haagu dne 12. listopadu 1951 (dále jen „dohoda“), stanoví:

„Nemovitosti [...] podléhají dědičné 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 dědičné dani pouze ve státě, ve kterém měl zřizovatel 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 zřizovatel v okamžiku úmrtí, vyměřit dědičskou daň, jako kdyby měl zřizovatel v daném okamžiku bydliště také v tomto státě, a to za podmínky, že tam měl zřizovatel 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 vymáhána, kdyby neměl zřizovatel 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 důdictví zřizovatele, 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 důdické dani z důvodu započtení daně vybrané jiným státem ohledně složek tohoto důdictví, které nejsou uvedeny v článku 11, ve výši obdobné daně vybrané jiným státem ohledně shromážděných složek důdictví, která by nebyla vybrána v případě, že by měl zřizovatel 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 důdické dani, která by byla splatná podle SW 1956, aniž by se použila tato vyhláška, odpovídá poměru celkové hodnoty složek důdictví uvedených v odstavci 1 tohoto článku a hodnoty všech shromážděných složek snížených o hodnotu vlastního dluhu podniku, tedy dluhu vyplývajícího z jiné úasti, než jakou je akcionářský podíl, a o hodnotu cizího dluhu podniku zajištěného zástavním právem k nemovitosti nebo právem zatěžujícím tuto nemovitost.“

Spor v povodním 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 Důdictví této zesnulé osoby zahrnovalo zejména nemovitosti v Nizozemsku, Belgii a Švýcarsku, vklady ve formě cenných papírů kótovaných v Nizozemsku, Nemecku, 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 Důdicem E. A. van Hilten-van der Heijden byla vymáhána důdická daň vypočtená na základě čl. 3 odst. 1 SW 1956. Správce tuto daň potvrdil po stížnosti podané tými uvedenými důdici.

17 Posledně jmenovaní tedy podali proti tomuto rozhodnutí žalobu k Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

18 Předkládající soud nejprve uvádí, že z odkazu na „důdictví a odkazy“ obsaženého v bodě XI přílohy I směrnice 88/361 vyplývá, že se ve věci v povodním řízení jedná o pohyb kapitálu mezi těmi 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, o němž dojde do deseti let k přechodu důdictví na důdice. Nizozemské království

vybírání d?dickou a darovací da? do deseti let po vyst?hování nizozemského státního p?íslušníka, je-li tato da? nižší v zahrani?í, zatímco tento stát neposkytuje žádnou náhradu ani zapo?tení za p?ebytek d?dické dan? vybírané v zahrani?í. Podle uvedeného rozhodnutí p?edkládajícího soudu tedy p?edstavuje ?l. 3 odst. 1 SW 1956 zast?enou p?ekážku p?eshrani?ního d?dání.

20 V témže rozhodnutí p?edkládající soud navíc konstatoval, že ?l. 3 odst. 1 SW 1956 p?edstavuje rovn?ž svévolnou diskriminaci. Nizozemské právo totiž rozlišuje mezi nizozemskými státními p?íslušníky a státními p?íslušníky jiných ?lenských stát?, p?i?emž nizozemský státní p?íslušník se m?že vyhnout použití p?edm?tného ustanovení pouze tehdy, když se vzdá své státní p?íslušnosti. Toto ustanovení nem?že být krom toho od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu, nebo? jediným d?vodem jeho existence je zabránit tomu, aby Nizozemské království p?išlo o d?dickou da? z d?vodu odchodu svých státních p?íslušník?.

21 Z judikatury Soudního dvora však jasn? nevyplývá, zdali se na takové ustanovení, jakým je ustanovení, které je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, vztahuje ?l. 73c odst. 1 Smlouvy.

22 P?edkládající soud se krom toho táže, zdali prohlášení k ?látku 73d Smlouvy znamená, že právní p?edpisy použitelné na pohyb kapitálu mezi ?lenskými státy a t?etími zem?mi nejsou chrán?ny ?l. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy, nebo zda se tento ?lánek vztahuje vždy na pohyb kapitálu mezi ?lenskými státy a t?etími zem?mi, a neomezuje se tedy na ustanovení existující v této oblasti na konci roku 1993.

23 Na základ? t?chto úvah se Gerechthof te 's?Hertogenbosch rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

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

2) Je ?l. 3 odst. 1 SW [1956] zakázaným prost?edkem svévolné diskriminace nebo zast?eným omezováním volného pohybu kapitálu upraveným v ?l. [73d odst. 3 Smlouvy], použije-li se na pohyb kapitálu mezi ?lenským státem a t?etí zemí, rovn?ž s p?ihlédnutím k prohlášení k [?látku 73d] Smlouvy o založení Evropského spole?enství p?ijatému p?i podpisu záv?re?ného aktu a prohlášením mezivládních konferencí o Evropské unii ze dne 7. února 1992?“

K p?edb?žným otázkám

Úvodní vyjád?ení

24 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu je to, zda taková vnitrostátní právní úprava, jaká je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, spadá do p?sobnosti ?l. 73c odst. 1 Smlouvy nebo ?l. 73d odst. 3 Smlouvy.

25 Jak však vyplývá ze samotného p?edkládacího rozhodnutí a jak je uvedeno ve všech vyjád?eních p?edložených Soudnímu dvoru v projednáván? v?ci, je p?ed p?ezkumem uvedených ustanovení Smlouvy o ES nezbytné ur?it, zdali taková právní úprava p?edstavuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu ?l. 73b Smlouvy o ES (nyní ?lánek 56 ES).

26 Podle ustálené judikatury m?že Soudní dv?r za ú?elem poskytnutí užite?né odpov?di soudu, který mu položil p?edb?žnou otázku, p?ihlédnout k právním normám Spole?enství, na které se vnitrostátní soud ve svých p?edb?žných otázkách neodvolával (viz zejména rozsudky ze dne 12. ?ijna 2004, Wolff & Müller, C?60/03, Recueil, s. I?9553, bod 24, a ze dne 7. ?ervence 2005, Weide, C?153/03, dosud nezve?ejn?ný ve Sbírce rozhodnutí, bod 25).

27 Je tedy t?eba zkoumat, zdali je t?eba vykládat ?lánek 73b Smlouvy tak, že brání takové vnitrostátní právní úprav? ?lenského státu, jaká je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, podle které

se d?dictví státního p?íslušníka tohoto ?lenského státu, který zem?el do deseti let poté, co p?evedl do zahraničí své bydliště, které m?l v uvedeném ?lenském stát?, zda?uje tak, jako kdyby si tento státní p?íslušík ponechal bydliště v témže ?lenském stát?, p?i?emž se uplatní sleva na dani ve výši d?dické dan?, která byla odvedena v jiných státech.

Vyjad?ení p?edložená Soudnímu dvoru

28 D?dicové E. A. van Hilten-van der Heijden tvrdí, že ?l. 3 odst. 1 SW 1956 je v rozporu s ?lánkem 73b Smlouvy. Jedná se totiž o nep?ímou diskriminaci, p?ípadn? nep?ímé omezení, co se tý?e jednak rozlišení podle toho, zda osoba m?la p?ed svou smrtí bydliště v Nizozemsku, ?i nikoliv, a jednak toho, že se uvedené ustanovení neuplatní, jestliže osoba, která opouští Nizozemsko, nemá nizozemskou státní p?íslušnost.

29 Nizozemská a n?mecká vláda tvrdí, že p?ed poskytnutím odpov?di na položené otázky je nejprve t?eba ur?it, zdali ?lánek 73b Smlouvy brání právní fikci, kterou stanoví ?l. 3 odst. 1 SW 1956 ohledn? bydliště.

30 Nizozemská vláda v tomto ohledu podotýká, že i v oblasti d?d?ní se musí vždy jednat o pohyb kapitálu. V p?ípad? úmrtí je majetek sepsán práv? v okamžiku smrti a na tomto základ? je vybírána d?dická da?. 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 p?ekážku volného pohybu kapitálu. Nedochází totiž k žádné diskriminaci z d?vodu státní p?íslušnosti mezi nizozemským státním p?íslušníkem, který má bydliště v Nizozemsku, a nizozemským státním p?íslušníkem, který Nizozemsko opouští. Posledn? jmenovaný se krom toho nachází v jiném postavení než státní p?íslušník jiného ?lenského státu, který m?l v Nizozemsku bydliště a poté jej opustil.

32 Z toho vyplývá, že ?lánek 73b Smlouvy nebrání právní fikci, kterou stanoví ?l. 3 odst. 1 SW 1956 ohledn? bydliště.

33 N?mecká vláda má za to, že ?l. 73b odst. 1 Smlouvy se nepoužije na takové ustanovení, jakým je ?l. 3 odst. 1 SW 1956, nebo? posledn? uvedené ustanovení nezasahuje nep?ízniv? do volného pohybu kapitálu.

34 Komise Evropských spole?enství uvádí, že ?l. 3 odst. 1 SW 1956 ne?iní žádný rozdíl podle místa, kde se nachází d?dictví nebo jeho ?ást v okamžiku úmrtí dot?né osoby. Tento ?lánek tedy nezakládá omezení pohybu kapitálu z Nizozemska a sm?rem do n?j. Svoboda pohybu kapitálu zajišť?ná ?lánky 73b Smlouvy a následujícími není tedy ve v?ci v p?vodním ?ízení dot?ena.

35 Co se tý?e p?ípadného použití ustanovení uvedené Smlouvy týkajících se volného pohybu osob a svobody usazování, Komise p?ipomíná, že tato ustanovení se omezují na pohyb uvnit? Evropské unie.

Záv?ry Soudního dvora

36 Úvodem je t?eba p?ipomenout, že p?estože p?ímé dan? spadají do pravomoci ?lenských stát?, ?lenské státy musejí nicmén? p?i výkonu této pravomoci dodržovat právo Spole?enství (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C?80/94, Recueil, s. I?2493, bod 16, a ze dne 10. b?ezna 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, Recueil, s. I?2057, bod 14).

37 Je namíst? krom toho p?ipomenout, že ?l. 73b odst. 1 Smlouvy zavádí volný pohyb kapitálu mezi ?lenskými státy a mezi ?lenskými státy a t?etími zem?mi. V tomto ohledu v rámci ustanovení kapitoly Smlouvy nazvané „Kapitál a platby“ stanoví, že všechna omezení pohybu kapitálu mezi

žlenskými státy a mezi žlenskými státy a třetími zeměmi jsou zakázána.

38 Je tedy třeba nejprve zkoumat, zdali dŕdní představuje pohyb kapitálu ve smyslu žlánku 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 žlánek 73b Smlouvy v podstatě převzal obsah žlánku 1 směrnice 88/361, a protože tato směrnice byla přijata na základě žlánku 69 a žl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (žlánky 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny žlánky 73b až 73g Smlouvy o ES, nyní žlánky 56 ES až 60 ES), si klasifikace pohybu kapitálu, která tvoří přílohu této směrnice, zachovává informativní hodnotu, kterou měla dříve než vstoupily tyto žlánky 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 Dŕdictví 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 Dŕdní totiž spoívá 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 dŕdice.

42 Z toho vyplývá, že dŕdní představuje pohyb kapitálu ve smyslu žlánku 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 dŕdictví nacházejí uvnitř jediného žlenského 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 žl. 73b odst. 1 Smlouvy jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, která mohou odradit od umístění investic v některém žlenském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto žlenském státě od investování v jiných státech, anebo v případě dŕdní, jsou jimi taková opatření, jejichž následkem se snižuje hodnota dŕdictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je žlenský stát, kde se dotyčný majetek nachází, a který zdaňuje dŕdní 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 dŕdictví státního příslušníka žlenského státu, který zemřel do deseti let poté, co převedl do zahraničí své bydliště, které měl v uvedeném žlenském státě, zdaňuje tak, jako kdyby si tento státní příslušník ponechal bydliště v témže žlenském státě, přičemž upravuje slevu na dani ve výši daně, která byla odvedena ve státě, kam převedl zřstavitel své bydliště, nepředstavuje omezení pohybu kapitálu.

46 Taková právní úprava nemůže totiž tím, že stanoví stejné podmínky zdanění dŕdictví státních příslušníků, kteří převedli své bydliště do zahraničí, a těch, kteří zřstali v dotyčném žlenském státě, odradit první jmenované od toho, aby umístili své investice z jiného žlenského

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 důdictví 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 namístě 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 sjednávající nebo harmonizační opatření v rámci Společenství, vyplývá z pravomoci členských států vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranných kritérií 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 článku 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 může 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 daní důchodů a darovacích (zpráva Výboru OECD pro daňové záležitosti, 1982). Z komentáře k článkům 4, 7, 9a a 9b uvedené dohody vyplývá, že tento druh právní úpravy je odvodněn 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. Komentář upřesňuje, že dvojímu zdanění je zabráněno systémem daňových úlev, a že vzhledem k tomu, že předcházení daňovému úniku je odvodněno pouze tehdy, když dojde k úmrtí v brzké době po převedení bydliště, je maximální povolenou dobou lhůta deseti let. Tytéž komentář ostatně uvádí, že přisobnost 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 odráží státního příslušníka, který si přejde 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 důdictví státního příslušníka tohoto členského státu, který zemřel do deseti let

poté, co převedl do zahraničí své bydliště, které měl v uvedeném členském státě, zdaže tak, jako kdyby si tento státní příslušník ponechal bydliště v též 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 procesního 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 předmetem věci v procesním 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, zdaže tak, jako kdyby si tento státní příslušník ponechal bydliště v též státě, přičemž se uplatní sleva na dani ve výši dědické daně, která byla odvedena v jiných státech.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.