

V?c C-43/07

D. M. M. A. Arens-Sikken

v.

Staatssecretaris van Financiën

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„Volný pohyb kapitálu ? ?lásky 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní ?lánek 56 ES a ?lánek 58 ES) – Vnitrostátní právní úprava dan? d?ické a dan? z p?evodu/p?echodu majetku, která p?i výpo?tu jejich výše nep?ipouští odpo?et dluh?, které vážnou na d?ickém podílu navýšeném na základ? testamentárního rodi?ovského rozd?lení poz?stalosti, jestliže osoba, která po sob? zanechala poz?stalost, nem?la v okamžiku své smrti bydlišt? ve ?lenském stát?, v n?mž se nachází nemovitý majetek, který je p?edm?tem d?dní – Omezení ? Od?vodn?ní ? Nedostatek ? Neexistence dvoustranné dohody o zamezení dvojímu zdan?ní ? Dopady nižšího da?ového zápo?tu zamezujícího dvojímu zdan?ní v ?lenském stát?, v n?mž má uvedená osoba bydlišt?, na omezení volného pohybu kapitálu“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – D?ická da?

[Smlouva ES, ?lásky 73b a 73d (nyní ?lásky 56 ES a 58 ES)]

?lásky 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní ?lánek 56 ES a ?lánek 58 ES) musí být vykládány tak, že brání právní úprav? ?lenského státu, kterou se ?ídí výpo?et d?ické dan? a dan? z p?echodu majetku, které jsou vybírány z nemovitého majetku nacházejícího se v ?lenském stát?, jež nestanoví možnost ode?íst p?i výpo?tu t?chto daní dluhy, které vážnou na d?ickém podílu navýšeném na základ? testamentárního rodi?ovského rozd?lení poz?stalosti, pokud osoba, která po sob? zanechala poz?stalost, m?la v okamžiku své smrti bydlišt? nikoli v tomto stát?, ale v jiném ?lenském stát? – a?koli je stanoveno, že takovýto odpo?et je možný v p?ípád?, že tato osoba m?la v témže okamžiku bydlišt? ve ?lenském stát?, ve kterém se nachází nemovitá v?c, která je p?edm?tem d?dní – pokud se na základ? takovéto právní úpravy uplat?uje progresivní da?ová sazba, nebo? nemožnost zohlednit uvedené dluhy by ve spojení s touto progresivní da?ovou sazbou mohla vést k vyššímu da?ovému zatížení d?dic?, kte?í nemají nárok na takovýto odpo?et.

Omezení volného pohybu kapitálu je totiž výsledkem toho, že taková vnitrostátní právní úprava vede ve spojení s uplat?ováním progresivní da?ové sazby k rozdílnému zacházení p?i d?lení da?ové zát?že mezi jednotlivými d?dici osoby, která v okamžiku své smrti byla rezidentem doty?ného ?lenského státu, a d?dici osoby, která v témže okamžiku rezidentem doty?ného ?lenského státu nebyla.

Tento rozdíl nelze od?vodnit tím, že se týká situací, které nejsou objektivn? srovnatelné. Pokud vnitrostátní právní úprava ne?iní pro ú?ely zdan?ní nemovit? v?ci nabyté d?dním a nacházející se v doty?ném ?lenském stát? rozdílu mezi d?dici osoby, která byla v okamžiku své smrti v postavení rezidenta, a d?dici osoby, která byla v tomto okamžiku v postavení nerezidenta, nem?že, pokud jde o odpo?itatelnost závazk?, které vážnou na této nemovit? v?ci, zacházet s t?mito d?dici v rámci téhož zdan?ní rozdíln?, aniž by tím byla založena diskriminace. Tím, že

vnitrostátní zákonodárce zacházel pro účely dědické daně s nabytím majetku dědáním u těchto dvou kategorií osob stejně, s výjimkou odpočtu dluhů, připustil, že mezi oběma kategoriemi s ohledem na způsoby a podmínky tohoto zdanění neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, jenž by mohl odvodnit rozdílné zacházení.

Na tento závěr nemá vliv okolnost, že právní úprava šlenského státu, v němž měla osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, v okamžiku své smrti bydliště, jednostranně stanoví možnost přiznat daňový zápočet z titulu dědické daně z nemovitého majetku nacházejícího se v jiném šlenském státě splatné v tomto jiném státě. Šlenský stát, v němž se nachází nemovitý majetek, nemůže k tomu, aby odvodnil omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z jeho právní úpravy namítat, že v jiném šlenském státě, jako je šlenský stát, v němž osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, měla bydliště v okamžiku své smrti, existuje nezávisle na jeho vůli možnost přiznat daňový zápočet, který by mohl zcela nebo zčásti kompenzovat újmu, která byla dědicům této osoby způsobena tím, že šlenský stát, v němž se uvedený majetek nachází, nezohlednil při výpočtu daně z přechodu majetku dluhy, které vážnou na dědickém podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti.

(viz body 46, 54, 57, 60, 65, 67, výrok 1–2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

11. září 2008 (*)

„Volný pohyb kapitálu – články 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES a článek 58 ES) – Vnitrostátní právní úprava daně dědické a daně z převodu/přechodu majetku, která při výpočtu jejich výše nepřipouští odpočet dluhů, které vážnou na dědickém podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti, jestliže osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, neměla v okamžiku své smrti bydliště ve šlenském státě, v němž se nachází nemovitý majetek, který je předmětem dědění – Omezení – Odvodnění – Nedostatek – Neexistence dvoustranné dohody o zamezení dvojímu zdanění – Dopady nižšího daňového zápočtu zamezujícího dvojímu zdanění v šlenském státě, v němž má uvedená osoba bydliště, na omezení volného pohybu kapitálu“

Ve věci C-43/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 12. ledna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 2. února 2007, v řízení

D. M. M. A. Arens-Sikken

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. prosince 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Mol, jako zmocněnkyni,
- za belgickou vládu L. Van den Broeck, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s A. Haelterman, advocaat,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, A. Weimarem a R. Troostersem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. března 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES a 58 ES), které upravují volný pohyb kapitálu.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi D. Arens-Sikken, manželkou nizozemského státního příslušníka zesnulého v Itálii, a Staatssecretaris van Financiën (ministr financí) ohledně výpočtu daně z přechodu nemovitosti, kterou zřizovatel vlastnil v Nizozemsku.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [později článek 67 Smlouvy o ES (zrušený Amsterodamskou smlouvou)] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10) stanoví:

„1. Aniž jsou dále uvedena ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu řídí podle klasifikace uvedené v příloze I.

2. Převody spojené s pohybem kapitálu probíhají za stejných devizových podmínek, které platí pro běžné operace.“

4 Mezi pohyby kapitálu vyjmenované v položce XI „Osobní pohyb kapitálu“ přílohy I směrnice 88/361 se řadí i dědictví a odkazy.

Vnitrostátní právní úprava

5 Podle nizozemského práva podléhá dani každé nabytí majetku dědáním. Článek 1 odst. 1 zákona o nabývání majetku dědáním (Successiewet) ze dne 28. června 1956 (Stbl. 1956, č. 362,

dále jen „SW 1956“) rozlišoval mezi tím, zda osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, měla v okamžiku své smrti bydliště v Nizozemsku či v zahraničí.

6 Toto ustanovení bylo v období od 1. ledna 1992 do 31. prosince 2001 následujícího znění:

„Na základě tohoto zákona se vybírají následující daně:

1. Dědická daň z hodnoty veškerého majetku, k jehož přechodu došlo podle dědického práva následkem smrti osoby, která měla v době své smrti bydliště v Nizozemsku [...]

2. Daň z převodu/přechodu majetku vybíraná z hodnoty majetku uvedeného v § 5 odst. 2 získaného darováním nebo děděním v důsledku smrti osoby, která neměla v době smrti nebo darování bydliště v Nizozemsku;

3. Daň darovací [...]

7 §lánek 5 odst. 2 SW 1956 ve znění rozhodném pro období od 8. prosince 1995 do 31. prosince 2000 stanovil:

„Daň z převodu/přechodu majetku se vybírá z hodnoty:

1. tuzemského majetku, na který odkazuje §lánek 13 Wet op de vermogensbelasting [(Stbl. 1964, §. 520, dále jen „WB 1964“)] po odpote veškerých dluhů uvedených v tomto §lánku;

[...]

8 §lánek 13 odst. 1 první odrážka WB 1964 ve znění rozhodném pro období od 1. ledna 1992 do 31. prosince 2000 stanovil, že „tuzemský majetek“ zahrnuje „nemovitý majetek nacházející v Nizozemsku nebo práva s ním související“ (pokud nepatří nizozemskému podniku).

9 §lánek 13 odst. 2 písm. b) WB 1964 připouští odpote pouze dluhů zajištěných hypotékou na nemovitost, která se nachází v Nizozemsku, pokud jsou úroky a náklady související s těmito dluhy zohledněny pro účely stanovení hrubého tuzemského příjmu ve smyslu §lánku 49 zákona o daních z příjmu (Wet op de Inkomstenbelasting 1964 ze dne 16. prosince 1964 (Stbl. 1964, §. 519)).

10 Pokud jde o dědickou daň, mezi Nizozemskem a Itálií neexistuje dohoda o zamezení dvojímu zdanění.

11 Z vyjádření nizozemské vlády vyplývá, že sazba dědické daně je progresivní ve dvou ohledech. Závisí zprv na vztahu mezi poplatníkem a zřstavitelem. Zadruhé se odvíjí od hodnoty nabytého majetku.

12 Z uvedeného vyjádření rovněž vyplývá, že šestiprocentní proporcionální sazba uplatňovaná na daň z převodu/přechodu majetku byla od 1. ledna 1985 zrušena a nahrazena progresivní sazbou daně dědické a darovací. I pro daň z převodu/přechodu majetku tedy platí, že její sazba je ve dvojité progresivní, a to v závislosti na vztahu mezi poplatníkem a jeho právním předchdcem a od uvedeného data v závislosti na hodnotě nabytého majetku.

Spor v přvodním řízení a předběžné otázky

13 Manžel D. Arens-Sikken zemřel dne 8. listopadu 1998. V okamžiku své smrti již více než deset let neměl bydliště v Nizozemsku, ale v Itálii.

14 Vzhledem k tomu, že zřstavitel požádal o své majetku pro případ smrti závěť, byla jeho

pozstalost rozdělena rovným dílem mezi navrhovatelku v p?vodním řízení a jejich čtyři děti ze společného manželství.

15 Nicméně na základě institutu testamentárního rodičovského rozdělení pozstalosti (testamentaire ouderlijke boedelverdeling) ve smyslu bývalého článku 1167 Burgerlijke Wetboek (obanský zákoník) přešla veškerá aktiva a pasiva pozstalosti na pozstalou manželku, tedy na D. Arens-Sikken.

16 Z p?edkládacího rozhodnutí a vyjádření nizozemské vlády vyplývá, že navrhovatelce v p?vodním řízení připadla v důsledku tohoto dělení aktiva a pasiva, jejichž hodnota přesáhla hodnotu jejího dědického podílu stanoveného zákonem. Na její straně tedy došlo k navýšení dědického podílu. Naopak na straně jejich dětí došlo ke zkrácení, neboť děti nedostaly žádnou část majetku spadajícího do pozstalosti. Podle testamentárního rodičovského rozdělení pozstalosti měla navrhovatelka v p?vodním řízení povinnost vyplatit svým dětem v penězích hodnotu odpovídající jejich příslušným dědickým podílům. Přijala tedy v??i každému ze svých dětí závazek, který se váže k navýšení dědického podílu a na straně dětí zároveň vznikla v důsledku zkrácení jejich dědických podílů v??i navrhovatelce pohledávka.

17 Součástí pozstalosti byla zejména zřizitelova část nemovitosti nacházející se v Nizozemsku, jejíž hodnota této části činila 475 000 NLG.

18 Zřizitelovi dědici podali přiznání k dani z přechodu majetku. Za základ daně vzali částku 95 000 NLG, kterou každý z nich nabyl, tj. částinu z hodnoty nemovitosti ve výši 475 000 NLG.

19 Nicméně nizozemské orgány daňové správy byly toho názoru, že navrhovatelka v p?vodním řízení nabyla celou část uvedených nemovitostí spadajících do pozstalosti a vyzvala jí, aby zaplatila daň z přechodu majetku vypočítanou ze základu ve výši 475 000 NLG. Po těchto D. Arens-Sikken nebylo požadováno zaplacení žádné daně z přechodu majetku.

20 O odvolání podaném navrhovatelkou v p?vodní věci orgány daňové správy rozhodly tak, že potvrdily p?vodní rozhodnutí.

21 Paní Arens-Sikken napadla potvrzující rozhodnutí uvedených orgánů žalobou u Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací soud 's-Hertogenbosch). V této žalobě tvrdí, že neměla povinnost zaplatit daň z přechodu majetku vypočítanou ze základu ve výši 475 000 NLG, ale že bylo namístě tuto částku snížit vzhledem k závazku vyplývajícemu z dluhů, které vážnou na jejím navýšeném dědickém podílu.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch rozhodl, že daní z přechodu majetku je v případě navrhovatelky v p?vodním řízení zatíženo nabytí nemovitosti na základě dědického nároku. Tento soud rozhodl, že v rámci rodičovského testamentárního rozdělení představoval majetek odkázaný navrhovatelce zřizitelův podíl na předmětné nemovitosti.

23 Navrhovatelka proti tomuto rozsudku Gerechtshof te 's-Hertogenbosch podala kasační stížnost k Hoge Raad der Nederlanden (nejvyšší soud Nizozemska). Tento soud ve svém p?edkládacím rozhodnutí dospěl k závěru, že Gerechtshof te 's-Hertogenbosch právem rozhodl, že navrhovatelka v p?vodní věci je pro účely výb?ru daně z přechodu majetku považována podle nizozemského dědického práva za osobu, které připadla celá část nemovitosti, která jí byla odkázána. Tento soud uvádí, že v nizozemském systému daní z převodu/přechodu majetku nemůže povinná osoba pro účely určení výše daňového základu odečíst dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu (stejně tak jako nemůže odečíst poměrnou část souboru dluhů, které jsou součástí pozstalosti). Kdyby však měl manžel D. Arens-Sikken v okamžiku své smrti bydliště v Nizozemsku, mohla by dotýká své dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu

(jako v případě veškerých dluhů, které spadají do pozůstalosti), zohlednit při výpočtu základu dědické daně, ke které by v takovém případě byla povinná.

24 Za těchto okolností si předkládající soud položil otázku, zda nemožnost odečíst dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, při určení základu daně z přechodu majetku, představuje protiprávní omezení volného pohybu kapitálu. V této souvislosti si rovněž klade otázku, zda existuje dostatečná spojitost mezi dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, a předmětnou nemovitostí, jak to vyžaduje judikatura Soudního dvora vyplývající z rozsudků ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933), a ze dne 11. prosince 2003, Barbier (C-364/01, Recueil, s. I-15013).

25 Vzhledem k tomu, že Hoge Raad der Nederlanden měl za to, že spor vzbuzuje nejasnosti ohledně výkladu práva Společenství, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 73b a 73d Smlouvy o ES [...] vykládány v tom smyslu, že brání členskému státu, aby v případě nemovitého majetku nacházejícího se v tomto členském státě, který tvoří pozůstalost osoby, která měla v okamžiku své smrti bydliště v jiném členském státě, vybíral daň z nabytí tohoto nemovitého majetku dědáním vyměřovanou v závislosti na hodnotě tohoto nemovitého majetku, aniž by zohledňoval dluhy nabyvatele, které vážnou na dědickém podílu, který byl navýšen na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku a v případě, že by bylo dále třeba na základě porovnání určit, zda a do jaké míry musí být zohledněny dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, jakou srovnávací metodu [...] je pak třeba použít v takovém případě, jako je projednávaný případ, ke zjištění, zda by dědická daň, která by byla vybrána, pokud by měl zřizovatel v okamžiku své smrti bydliště v Nizozemsku, byla nižší než daň z přechodu majetku?

3) Je třeba při posuzování případné existence povinnosti připustit zcela nebo zčásti odpočet dluhů, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, kterou členský stát, ve kterém se nemovitost nachází, může mít na základě Smlouvy o [ES], přihlížet k tomu, že odpočet může vést ve členském státě, který se, pokud jde o pozůstalost, považuje z důvodu bydliště zřizovatele za stát oprávněný k výběru daně, k nižšímu zápočtu pro účely zamezení dvojímu zdanění?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

26 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu je, zda ustanovení článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES a článek 58 ES) musí být vykládána tak, že brání takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem povodního řízení, kterou se řídí výpočet dědické daně a daně z přechodu majetku, které jsou vybírány z nemovitého majetku nacházejícího se v tomto členském státě, a která nestanoví možnost odečíst při výpočtu těchto daní dluhy, které vážnou na dědickém podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti, pokud osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, měla v okamžiku své smrti bydliště nikoli ve státě, v němž se nachází tato nemovitost, ale v jiném členském státě, aťkoli je stanoveno, že takovýto odpočet je možný v případě, že dotyčná osoba měla v okamžiku své smrti bydliště ve členském státě, kde se uvedená nemovitost nachází.

27 V případě kladné odpovědi na tuto otázku a s ohledem na výše citované rozsudky ve věcech Gerritse a Barbier se předkládající soud dále táže, jakou srovnávací metodu je třeba použít v takovém případě, jako je projednávaný případ, ke zjištění, zda by výše dědické daně, která by byla vybrána, pokud by měl zřizovatel v okamžiku své smrti bydliště v Nizozemsku, byla

nižší než da? z p?echodu majetku.

28 ?lánek 56 odst. 1 ES obsahuje obecný zákaz omezení pohybu kapitálu mezi ?lenskými státy (rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Federconsumatori a další, C?463/04 a C?464/04, Sb. rozh. s. I-10419, bod 19 a citovaná judikatura).

29 Vzhledem k tomu, že Smlouva neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“ ve smyslu ?lánku 56 ES, Soudní dv?r již v minulosti p?iznal informativní hodnotu nomenklatury, která je p?ílohou sm?rnice 88/361, t?ebaže byla p?ijata na základ? ?lánku 69 a ?l. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (pozd?ji ?lánky 69 a 70 odst. 1 Smlouvy o ES zrušené Amsterodamskou smlouvou), p?i?emž platí, jak vyplývá z jejich úvodních ustanovení, že vý?et obsažený v uvedené p?íloze není taxativní (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Sb. rozh. s. I?1957, bod 39; ze dne 3. ?íjna 2006, Fidium Finanz, C?452/04, Sb. rozh. s. I?9521, bod 41; výše citovaný rozsudek Federconsumatori a další, bod 20, a rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C?256/06, Sb. rozh. s. I-123, bod 24).

30 V tomto ohledu Soudní dv?r zejména p?ipomn?l, že d?d?ní, jež je p?echodem majetku zanechaného zem?elou osobou na jednu ?i více osob, ?i jinými slovy p?echodem vlastnictví k jednotlivým v?cem, práv?m atd. tvo?ícím tento majetek na d?dice, spadá do položky XI p?ílohy I sm?rnice 88/361, nazvané „Osobní pohyb kapitálu“, a judikoval, že d?d?ní je pohybem kapitálu ve smyslu ?lánku 56 ES, s výjimkou t?ch p?ípad?, kdy se prvky zakládající d?dictví nacházejí pouze v jediném ?lenském stát? (viz výše citované rozsudky Barbier, bod 58, van Hilten-van der Heijden, bod 42, a Jäger, bod 25).

31 Situace, kdy osoba, která m?la v okamžiku smrti bydlišt? v Itálii, odkáže jiným osobám s bydlišt?m v Itálii, p?ípadn? v jiném ?lenském stát?, nemovitost, která se nachází v Nizozemsku a je z ní v Nizozemsku po?ítána da? z p?echodu majetku, není v žádném p?ípad? ist? vnitrostátní situací.

32 Nabytí majetku d?d?ním, které je p?edm?tem p?vodního ?ízení, je tedy pohybem kapitálu ve smyslu ?l. 56 odst. 1 ES.

33 Na prvním míst? je t?eba zkoumat, zda, jak tvrdí Komise, taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, zakládá omezení volného pohybu kapitálu.

34 K tomu je t?eba úvodem p?ipomenout, že nizozemská právní úprava stanoví, že m?la-li osoba, která po sob? zanechala poz?stalost, v okamžiku své smrti bydlišt? v jiném ?lenském stát? než v Nizozemském království, pak takové dluhy, které váznou na navýšeném d?dickém podílu, jaké nese D. Arens-Sikken ve v?ci v p?vodním ?ízení, nemohou být p?i výpo?tu dan? z p?echodu majetku vztahující se ke zd?d?né nemovitosti ode?teny. Da? z p?echodu majetku, kterou m?la navrhovatelka v p?vodním ?ízení zaplatit z nabytí nemovitého v?ci d?d?ním, tak musela být po?ítána z hodnoty 475 000 NLG, tj. z celkové hodnoty v?ci.

35 Naopak, má-li tatáž osoba v okamžiku své smrti bydlišt? v Nizozemsku, pak výpo?et d?dické dan? z nemovitosti nabyté d?d?ním tyto dluhy zohled?uje. V totožné situaci, jako je situace, v níž se nachází navrhovatelka v p?vodní ?ízení, pro kterou je charakteristické, že v ní figurují ?ty?i d?dicové a jediná z?stavená nemovitost v hodnot? 475 000 NLG, by manžel zatížený dluhy, které váznou na navýšeném d?dickém podílu, musel zaplatit d?dickou da? vypo?tenou z ?ástky 95 000 NLG, tj. z jedné p?tiny hodnoty v?ci.

36 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že vnitrostátní ustanovení, kterými se ?ídí ur?ování hodnoty nemovitého majetku pro ú?ely výpo?tu výše da?ové povinnosti v p?ípad? nabytí majetku d?d?ním, mohou nejen odrazovat od koup? nemovitostí v daném ?lenském stát?, ale mohou mít

rovněž za následek snížení hodnoty dědictví osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než kde se předmětný majetek nachází (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Barbier, bod 62, a Jäger, bod 30).

37 Pokud jde o případ nabytí majetku dědáním, judikatura potvrdila, že mezi opatření zakázaná článkem 56 odst. 1 ES z toho důvodu, že představují omezení volného pohybu kapitálu, se řadí i opatření, jejichž následkem se snižuje hodnota dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, v němž se předmětný majetek nachází a který zdáje nabytí tohoto majetku dědáním (výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden, bod 44, a Jäger, bod 31).

38 Je sice pravda, že v takové situaci, jaká je předmětem převodního řízení, je pro účely použití vnitrostátní právní úpravy zdanitelná hodnota zřetelena nemovitosti stejná bez ohledu na to, zda je či není přípustné provést odpot, aby tak bylo zohledněno testamentární rodičovské rozdělení pozůstalosti. Nicméně, jak správně uvedla Komise, pokud jde o metodu výpočtu použitou pro stanovení výše daňové povinnosti, rozlišuje nizozemská právní úprava mezi osobami, které v okamžiku své smrti měly bydliště v Nizozemsku, a osobami, které v tomto státě v téže okamžiku bydliště neměly.

39 Jak totiž vyplývá z bodů 34 a 35 tohoto rozsudku, pokud rezident zřetel ve prospěch pět dědiců nemovitost nacházející se v Nizozemsku a zároveň sjednal testamentární rodičovské rozdělení pozůstalosti, pak by se celková daňová povinnost vztahující se k této nemovitosti rozdělila mezi všechny dědice, zatímco v případě smrti nerezidenta, jak je tomu v případě manžela navrhovatelky v převodním řízení, nese daňovou povinnost v plné výši jediný dědic. Jak uvedla Komise, v prvním případě vstupuje do hry několik dědiců a částka, kterou každý z nich získá nemusí vzhledem k hodnotě předmětné nemovitosti nutně přesáhnout hranice pásem, v nichž se uplatní vyšší daňové sazby. Naopak zdanění celkové hodnoty nemovitosti, které jde k tíži jediného dědice, jenž přijal dluhy, které vážnou na dědickém podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti, by mohlo vést, či dokonce nevyhnutelně povede, k uplatnění vyšší daňové sazby.

40 Z toho vyplývá, že vzhledem k progresivní povaze daňových pásem stanovených nizozemskou právní úpravou, která, jak Komise zdůraznila na jednání, nemůže být sama o sobě předmětem kritiky, by taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, mohla zatížit dědictví nerezidenta v celkově vyšší míře.

41 Tento závěr nemůže být zpochybněn argumentem nizozemské vlády, podle které příslušná nizozemská právní úprava neobsahuje žádné omezení, neboť rozdíly v zacházení, na které poukazuje navrhovatelka v převodním řízení, vyplývají z důlby daňové pravomoci mezi členské státy. Tato okolnost je totiž s ohledem na kritéria vyplývající z judikatury citované v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku nerozhodná. Krom toho rozdílné zacházení, k němuž dochází při zohlednění dluhů, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, je výsledkem použití samotné dotčené nizozemské právní úpravy (viz v toto smyslu rovněž výše citovaný rozsudek Jäger, bod 34).

42 Nizozemská vláda však tvrdí, že dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, nelze považovat za dluhy, které se bezprostředně vážou k nemovitosti ve smyslu výše citovaných rozsudků ve věcech Barbier a Gerritse. Tyto dluhy nejsou součástí pozůstalosti, nýbrž dluhy, které na sebe bere pozůstalý manžel (pozůstalá manželka) a které vznikly po smrti dotčené osoby na základě závěti, kterou zanechala. Uvedené dluhy nezatěžují podle nizozemské vlády nemovitost a větitel pozůstalého manžela, který na sebe bere dluh, který vázne na navýšeném dědickém podílu, nemohou k této nemovitosti uplatnit žádné věcné právo.

43 K tomu je třeba připomenout, že ve věci, v níž byl vydán výše citovaný rozsudek Barbier, se předložená otázka týkala výpočtu výše daně splatné v případě, že byla dědáním nabyta věc

nemovitá nacházející se ve členském státě, a dále toho, zda má být při určení hodnoty této věci přihlíženo k bezpodmínečnému závazku držitele věcného práva vydat tuto věc třetí osobě, které svěřil tzv. hospodářské vlastnické právo uvedené v věci. Tento dluh se tedy bezprostředně vázal k nemovité věci, která byla předmětem dědění.

44 Stejně tak, pokud jde o články 49 ES a 50 ES, Soudní dvůr uvedl, že vnitrostátní právní úprava, která v dané oblasti nerezidentům upírá právo odečíst náklady na dosažení příjmů, které bezprostředně souvisí s činností, ze které plynou zdanitelné příjmy v dotyčném členském státě, zatímco rezidentům je přiznává, může být předešlým na újmu státním příslušníkům jiných členských států, a odporuje tedy tímto článkům (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek *Gerritse*, body 27 a 28).

45 Nicméně, i když ve věci v předmětném řízení, jak sám předkládající soud uvádí, platí, že dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, jsou spjaté s předmětnou nemovitostí z důvodu, že jsou výsledkem skutečnosti, že uvedená nemovitost byla na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozstatosti v plném rozsahu nabyta navrhovatelkou v předmětném řízení, není pro účely zjištění omezení, které je v zásadě zakázáno článkem 56 odst. 1 ES, nezbytné zjišťovat, zda existuje bezprostřední vztah mezi dluhy, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, a nemovitou věcí, která je předmětem dědění. Na rozdíl od výše uvedených věcí se totiž projednávaná věc týká rozdílných důsledků, které pro dědice má vnitrostátní právní úprava, která při rozdělování danového základu v návaznosti na testamentární rodičovské rozdělení pozstatosti činí rozdíl mezi tím, zda osoba, která po sobě zanechala pozstatost, měla v okamžiku své smrti v dotyčném členském státě bydliště, či nikoli.

46 Jak vyplývá z bodů 38 až 40 tohoto rozsudku, v projednávané věci je omezení volného pohybu kapitálu výsledkem toho, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v předmětném řízení, vede ve spojení s uplatňováním progresivní danové sazby k rozdílnému zacházení při dělení danové zátěže mezi jednotlivými dědici osoby, která v okamžiku své smrti byla rezidentem dotyčného členského státu, a dědici osoby, která v témže okamžiku rezidentem dotyčného členského státu nebyla.

47 Sama nizozemská vláda na jednání připustila, že v takové situaci, jaká je předmětem předmětného řízení, může mít nezohlednění pohledávek, které se vážou ke zkrácení dědického podílu, které musí snášet ostatní dědicové takového nerezidenta, za následek vyšší danovou zátěž vzhledem k tomu, že dan z přechodu majetku je požadována pouze po pozstaté manželce.

48 Rovněž nelze než dojít k závěru, že v takové situaci, jaká je předmětem předmětného řízení, je omezení, které pramení z toho, že pozstatá manželka má povinnost zaplatit dan z přechodu majetku z celkové hodnoty nemovitosti, aniž by se přihlíželo ke dluhům, které vážnou na navýšeném dědickém podílu, o to závažnější, že jak vyplývá z bodu 12 tohoto rozsudku a z písemných vyjádření předložených Komisi Soudnímu dvoru, dan z přechodu majetku se počítá nejen na základě hodnoty nabytého majetku, ale rovněž v závislosti na vztahu mezi poplatníkem a zřizovatelem. Komise uvedla, že osvobození, které se vztahuje na pozstaté manžele, je obvykle známe, na rozdíl od osvobození, které se vztahuje na děti.

49 Dále je třeba zkoumat, zda může být takto zjištěné omezení volného pohybu kapitálu odvodněné s ohledem na ustanovení Smlouvy.

50 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES „[čl.] článkem 56 není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých danových předpisů, která rozlišují mezi danovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

51 Toto ustanovení článku 58 ES musí být coby odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno restriktivně. Uvedené ustanovení tudíž nemůže být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště v členském státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz výše citovaný rozsudek Jäger, bod 40).

52 Výjimka upravená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je totiž sama omezena čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmí představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastřeně omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“ (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 44; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 28, a výše citovaný rozsudek Jäger, bod 41). Krom toho, aby bylo v případě dědičné daně a daně z převodu/přechodu majetku, k nimž vzniká povinnost z nemovitého majetku nacházejícího se na území Nizozemského království, rozdílné zacházení mezi osobou, která v okamžiku své smrti měla bydliště v tomto členském státě, a osobou, která měla v okamžiku své smrti bydliště v jiném členském státě, odvodněno, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného danou právní úpravou (viz v tomto smyslu citovaný rozsudek ve věci Manninen, bod 29).

53 Je tedy třeba rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES a svévolnou diskriminací zakázanou odstavcem 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní daňová právní úprava – jako je právní úprava daně v převodním řízení, která pro účely výpočtu dědičné daně činí rozdíly v odpočitatelnosti dluhů, které vážnou na navýšeném dědičném podílu, podle toho, zda osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, měla bydliště v tomto členském státě nebo jiném členském státě – mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz citované rozsudky Verkooijen, bod 43; Manninen, bod 29, a rozsudek Jäger, bod 43).

54 K tomu je třeba zaprvé uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí nizozemská vláda, tento rozdíl nelze odvodnit tím, že se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné.

55 Situace dědičného zůstavitele ve věci v převodním řízení je totiž srovnatelná se situací kteréhokoli jiného dědice, jehož dědictví tvoří nemovitá věc nacházející se v Nizozemsku, která mu byla odkázána osobou, která měla v okamžiku své smrti bydliště v tomto členském státě.

56 Nizozemská právní úprava v zásadě považuje jak dědice osob, které byly v okamžiku své smrti rezidenty, tak dědice osob, které v okamžiku své smrti rezidenty nebyly, za osoby povinné k dani dědičné nebo dani z převodu nemovitého majetku nacházejícího se v Nizozemsku. K rozdílnému zacházení s dědičným rezidentem a nerezidentem dochází až při odpočtu dluhů, které vážnou na dědičném podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti.

57 Pokud vnitrostátní právní úprava nečiní pro účely zdanění nemovité věci nabyté dědičným a nacházející se v dotýcném členském státě rozdílu mezi dědici osoby, která byla v okamžiku své smrti v postavení rezidenta, a dědici osoby, která byla v tomto okamžiku v postavení nerezidenta, nemůže, pokud jde o odpočitatelnost závazků, které vážnou na této nemovité věci, zacházet s tímto dědici v rámci téhož zdanění rozdílně, aniž by tím byla založena diskriminace. Tím, že vnitrostátní zákonodárce zacházel pro účely dědičné daně s nabytím majetku dědičným u těchto dvou kategorií osob stejně, s výjimkou odpočtu dluhů, připustil, že mezi oběma kategoriemi s ohledem na způsoby a podmínky tohoto zdanění neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, jenž

by mohl odvodnit rozdílné zacházení (viz obdobně v rámci práva usazování rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 20; ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 35, jakož i v rámci volného pohybu kapitálu a dědické daně rozsudek z dnešního dne ve věci Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 63).

58 Konečně, pokud jde o otázku, zda může být omezení pohybu kapitálu vyplývající z takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, objektivně odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, nelze než konstatovat, že s výhradou argumentů předložených v rámci této předběžné otázky nizozemská vláda žádné odvodnění tohoto typu neuplatnila.

59 Pokud jde o druhou otázku, je třeba uvést, že omezení volného pohybu kapitálu tkví v tom, že nezohlednění dluhů váznoucích na navýšeném dědickém podílu v rámci výpočtu daně z přechodu majetku ve spojení s progresivní povahou daňových pásem stanovených vnitrostátní právní úpravou může vést k tomu, že celková výše daňové povinnosti bude vyšší než daňová povinnost, k níž se dospěje při výpočtu dědické daně. Krom toho předkládající soud tuto otázku formuluje s odkazem na výše citované rozsudky Gerritse a Barbier, které, jak vyplývá z bodu 45 tohoto rozsudku, nejsou pro projednávanou věc relevantní. Za těchto okolností není třeba na druhou otázku odpovídat.

60 S ohledem na výše uvedené je na první otázku třeba odpovědět, že články 73b a 73d Smlouvy musí být vykládány tak, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, kterou se řídí výpočet dědické daně a daně z přechodu majetku, které jsou vybírány z nemovitého majetku nacházejícího se v tomto členském státě, která nestanoví možnost odejít při výpočtu těchto daní dluhy, které váznou na dědickém podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti, pokud osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, měla v okamžiku své smrti bydliště nikoli v tomto státě, ale v jiném členském státě – aťkoli je stanoveno, že takovýto odpotet je možný v případě, že tato osoba měla v téže okamžiku bydliště ve členském státě, ve kterém se nachází nemovitá věc, která je předmětem dědění – pokud se na základě takovéto právní úpravy uplatňuje progresivní daňová sazba, nebo nemožnost zohlednit uvedené dluhy by ve spojení s touto progresivní daňovou sazbou mohla vést k vyššímu daňovému zatížení dědiců, kteří nemají nárok na takovýto odpotet.

Ke druhé otázce

61 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda by mohla být odpověď na první otázku odlišná, pokud členský stát, v němž měla v okamžiku své smrti bydliště osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, přiznává na základě právní úpravy použitelné na svém území, která zamezuje dvojímu zdanění, daňový zápotet z titulu dědické daně z věcí nacházejících se na území jiného členského státu splatné v tomto jiném státě.

62 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zamezení dvojímu zdanění je jedním z cílů Evropského společenství, jehož dosažení závisí, podle čl. 293 druhé odrážky Smlouvy o ES, na členských státech. Neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření Společenství k zamezení dvojímu zdanění, zůstávají členské státy příslušné pro stanovení, v případě potřeby prostřednictvím dohody, kritérií zdanění příjmů a majetku za účelem zamezení dvojímu zdanění. V této souvislosti mají členské státy volnost upravit v rámci těchto dvoustranných dohod hraniční úrovně za účelem dleby daňových pravomocí (viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30; ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57; ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 49, a výše citovaný rozsudek Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 43).

63 Nicméně, pokud jde o výkon takto rozdělené daňové pravomoci, členské státy nemohou uniknout povinnosti dodržovat právo Společenství (výše citované rozsudky ve věcech Saint-Gobain ZN, bod 58; Bouanich, bod 50, a Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 44).

64 Avšak i ze předpokladu, že by takováto dvoustranná dohoda mezi členským státem, v němž měla v okamžiku své smrti bydliště osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, a členským státem, v němž se nachází nemovitá věc, která byla v tomto členském státě předem děděná, mohla vyrušit účinky omezení volného pohybu kapitálu, které bylo zjištěno v rámci odpovědi na první otázku, je nutno konstatovat, že mezi Nizozemským královstvím a Italskou republikou takováto dohoda o zabránění dvojímu zdanění, pokud jde o dědickou daň, neexistuje.

65 Za těchto podmínek postačuje konstatovat, že členský stát, v němž se nachází nemovitý majetek nemůže k tomu, aby odvodnil omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z jeho právní úpravy namítat, že v jiném členském státě, jako je členský stát, v němž osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, měla bydliště v okamžiku své smrti, existuje nezávisle na jeho vůli možnost přiznat daňový zápočet, který by mohl zcela nebo zčásti kompenzovat újmu, která byla dědicem této osoby způsobena tím, že členský stát, v němž se uvedený majetek nachází, nezohlednil při výpočtu daně z přechodu majetku dluhy, které vážnou na dědickém podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Eckelkamp a další, bod 68).

66 Členský stát se totiž nemůže dovolávat existence zvýhodnění přiznaného jednostranně jiným členským státem, v daném případě členským státem, v němž měla dotyčná osoba bydliště v okamžiku své smrti, aby tak unikl povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, zejména pak z jejích ustanovení o volném pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8 listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 78).

67 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na této otázce odpovědět tak, že na odpověď na první otázku nemá vliv okolnost, že právní úprava členského státu, v němž měla osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, v okamžiku své smrti bydliště, jednostranně stanoví možnost přiznat daňový zápočet z titulu dědické daně z nemovitého majetku nacházejícího se v jiném členském státě splatné v tomto jiném státě.

K nákladům řízení

68 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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:

1) Články 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES a článek 58 ES) musí být vykládány tak, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, kterou se řídí výpočet dědické daně a daně z přechodu majetku, které jsou vybírány z nemovitého majetku nacházejícího se v tomto členském státě, která nestanoví možnost odečíst při výpočtu těchto daní dluhy, které vážnou na dědickém podílu navýšeném na základě testamentárního rodičovského rozdělení pozůstalosti, pokud osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, měla v okamžiku své smrti bydliště nikoli v tomto státě, ale v jiném členském státě – aťkoli je stanoveno, že takovýto odpočet je možný v případě, že tato osoba měla v téže okamžiku bydliště ve členském státě, ve kterém se nachází nemovitá věc, která je předem děděná – pokud se na základě takovéto právní úpravy uplatňuje progresivní daňová sazba, nebo nemožnost zohlednit uvedené dluhy by ve spojení s touto progresivní daňovou sazbou mohla vést k

vyššímu daňovému zatížení dědiců, kteří nemají nárok na takovýto odpust.

2) Na odpověď v bodě 1 výroku nemá vliv okolnost, že právní úprava šlenského státu, v němž byla osoba, která po sobě zanechala pozůstalost, v okamžiku své smrti bydlící, jednostranně stanoví možnost přiznat daňový zápočet z titulu dědické daně z nemovitého majetku nacházejícího se v jiném šlenském státě splatné v tomto jiném státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.