

Vec C-510/08

Vera Mattner

proti

Finanzamt Velbert

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Finanzgericht Düsseldorf)

„Voľný pohyb kapitálu – články 56 ES a 58 ES – Daž z darovania – Zastavaný pozemok – Právo na nezdaniťnú sumu z vymeriavacieho základu – Rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daž z darovania

(články 56 ES a 58 ES)

Ustanovenia článku 56 ES v spojení s článkom 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej právnej úprave členského štátu, ktorá v súvislosti s výpočtom dane z darovania stanovuje, že ak darca a obdarovaný majú v mieste darovania bydlisko v inom členskom štáte, nezdaniťná suma z vymeriavacieho základu v prípade darovania nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území tohto štátu je nižšia než nezdaniťná suma, ktorá by sa uplatnila v prípade, že aspoň jeden z nich by v rovnakom mieste mal bydlisko v prvom členskom štáte.

Keďže totiž uvedená vnútroštátna právna úprava podmieňuje uplatnenie nezdaniťnej sumy na vymeriavací základ bydliskom darcu a obdarovaného v mieste darovania, vyššia daňová záťaž, ktorej v dôsledku toho podlieha darovanie medzi nerezidentmi, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

Tento rozdiel v zaobchádzaní nemôže byť odôvodnený dôvodom, že sa týka objektívne odlišných situácií. Ak vnútroštátna právna úprava kladie na účely zdanenia nehnuteľného majetku nadobudnutého darovaním a nachádzajúceho sa v dotknutom členskom štáte na rovnakú úroveň na jednej strane obdarovaných nerezidentov, ktorí nadobudli tento majetok od darcu nerezidenta, a na druhej strane obdarovaných nerezidentov alebo rezidentov, ktorí nadobudli takýto majetok od darcu rezidenta, ako aj obdarovaných rezidentov, ktorí nadobudli rovnaký majetok od darcu nerezidenta, nemôže v rámci toho istého zdanenia zaobchádzať s týmito obdarovanými odlišne, pokiaľ ide o uplatnenie nezdaniťnej sumy na vymeriavací základ pri tomto nehnuteľnom majetku bez toho, aby nedošlo k porušeniu práva Únie. Medzi týmito dvoma kategóriami osôb, vzhľadom na spôsob a podmienky výberu dane z darovania, totiž neexistuje žiaden objektívny rozdiel v situácii, ktorý by mohol odôvodniť rozdielne zaobchádzanie.

V každom prípade členský štát, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom darovania, sa nemôže na odôvodnenie obmedzenia voľného pohybu kapitálu vyplývajúceho z jeho vlastnej právnej úpravy dovoliť existenciu možnosti, nezávislej od jeho vôle, že iný členský štát, akým je členský štát, v ktorom majú darca a obdarovaný bydlisko v mieste darovania, poskytne obdarovanému rovnakú nezdaniťnú sumu, ktorá by mohla úplne alebo čiastočne vykompenzovať ujmu, ktorá bola obdarovanému spôsobená z dôvodu nižšej nezdaniťnej sumy

uplatnenej pri výpočte dane z darovania v prvom členskom štáte. Uvedené platí o to viac, ak členský štát, v ktorom má darca a obdarovaný bydlisko, uplatňuje nižšiu nezdaniťnú sumu, než je suma poskytovaná členským štátom, na ktorého území sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom darovania, alebo stanovuje vyššiu hodnotu tohto majetku v porovnaní s hodnotou určenou v poslednom uvedenom štáte.

Okrem toho riziko obchádzania daňových ustanovení upravujúcich dedenie tým spôsobom, že uskutočnia súčasne niekoho darovaní alebo prevedú celý majetok určitej osoby niekedy časovo na seba nadväzujúcimi darovaniami, pokiaľ je toto riziko isto hypotetické, nemôže odôvodniť obmedzenie nezdaniťnej sumy, ktorá sa uplatní na vymeriavací základ. Pokiaľ ide o neskoršie darovania, treba konštatovať, že hoci sa členský štát, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom darovania, nepochybne smie uistiť, že sa daňové ustanovenia týkajúce sa dedenia neobchádzajú prostredníctvom postupného darovania medzi tými istými osobami, riziko obchádzania uplatňované vo veci samej v súvislosti s darovaniami medzi osobami, ktoré nemajú bydlisko v tomto členskom štáte, je rovnako veľké aj pri darovaniach zahrnujúcich rezidenta. Keďže na zabránenie takéhoto postupného darovania nestanovuje vnútroštátna právna úprava, pokiaľ ide o darovania zahŕňajúce rezidenta, uplatnenie zníženej nezdaniťnej sumy, ale stanovuje iba, že u takýchto darovaní sa stanovenej nezdaniťná suma odpočíta v plnej výške len raz z vymeriavacieho základu vyplývajúceho zo súčtu príslušných darovaní, uplatnenie zníženej nezdaniťnej sumy v prípade, keď ide o darovanie medzi osobami, ktoré nie sú rezidentmi, nemožno považovať za vhodný prostriedok na dosiahnutie cieľa sledovaného touto právnou úpravou.

Sporná právna úprava nemôže byť ani odôvodnená potrebou zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového systému, keďže daňová výhoda založená na fakte, že v členskom štáte, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom darovania, sa nezdaniťná suma v plnej výške odpočíta z vymeriavacieho základu v prípade, že toto darovanie zahŕňa minimálne jedného rezidenta tohto štátu, nie je v tomto štáte kompenzovaná nijakou daňovou záťažou vzťahujúcou sa na daň z darovania.

(pozri body 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48 – 51, 54 – 56 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 22. apríla 2010 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – Články 56 ES a 58 ES – Daň z darovania – Zastavaný pozemok – Právo na nezdaniťnú sumu z vymeriavacieho základu – Rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi“

Vo veci C-510/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) zo 14. novembra 2008 a doručený Súdnemu dvoru 24. novembra 2008, ktorý súvisí s konaním:

Vera Mattner

proti

Finanzamt Velbert,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus a A. Ó Caoimh (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 11. februára 2010,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Finanzamt Velbert, v zastúpení: F. D. Rilinger a G. Köhler, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 39 ES, 43 ES, 56 ES a 58 ES týkajúcich sa najmä voľného pohybu pracovníkov, slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi V. Mattnerovou a Finanzamtom Velbert (ďalej len „Finanzamt“) vo veci výpočtu dane z darovania z titulu darovania zastavaného pozemku nachádzajúceho sa v Nemecku.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10):

„1. Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.

2. Prevody v súvislosti s pohybom kapitálu sa uskutočňujú za rovnakých devízových podmienok ako platby týkajúce sa bežných transakcií.“

4 K pohybom kapitálu uvedeným v prílohe I smernice 88/361 v zmysle rubriky XI tejto prílohy patrí pohyb kapitálu osobnej povahy, ktorý zahŕňa predovšetkým dary a dary pre prípad úmrtia.

Vnútroštátna právna úprava

5 Zákon o dani z dedičstva a darovania (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), v znení uverejnenom 27. februára 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), naposledy zmenenom a doplnenom zákonom z 10. októbra 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332), uplatňuje sa v zmysle skutkového stavu vo veci samej (okrem len „ErbStG“), stanovuje:

„§ 1: Zdaniteľné plnenia

1. Dani z dedičstva (dani z darovania) podliehajú

- (1) nadobudnutia v prípade smrti;
- (2) darovania medzi žijúcimi;
- (3) ...

2. Pokiaľ nie je určené inak, platia predpisy tohto zákona o nadobudnutí v prípade smrti aj v prípade darovania...

§ 2: Osobná daňová povinnosť

1. Daňová povinnosť vzniká

- (1) v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3, keď porušíte v zmysle svojej smrti, darca v zmysle vykonania darovania alebo nadobúdate v zmysle vzniku dane je rezidentom v súvislosti s pripadnutím celého majetku.

Za rezidentov sa považujú:

- a) fyzické osoby, ktoré majú na vnútroštátnom území bydlisko alebo obvyklý pobyt;
- b) nemeckí štátni príslušníci, ktorí sa v zahraničí nezdržovali dlhodobo viac než 5 rokov bez toho, aby mali bydlisko v Nemecku.

...

- (3) vo všetkých ostatných prípadoch pripadnutia majetku pozostávajúceho z vnútroštátneho majetku v zmysle § 121 [zákona o ohodnocovaní (Bewertungsgesetz), okrem len „BewG“].

...

§ 14: Zohľadnenie skorších nadobudnutí majetku

Viaceré majetkové výhody, ktoré počas desiatich rokov pripadli tej istej osobe, sa sčítajú tak, že k poslednému nadobudnutiu sa pripočítajú skoršie nadobudnutia podľa ich skoršej hodnoty. Od dane z celkovej sumy sa odpočíta daň, ktorá by bola vyrubená za skoršie nadobudnutia majetku na základe osobnej situácie nadobúdateľa a podľa predpisov platných v zmysle posledného

nadobudnutia. Namiesto dane uvedenej v druhej vete sa odpočíta da?, ktorá bola skutočne zaplatená za skoršie nadobudnutia zahrnuté do celkového sú?tu, pokia? je táto da? vyššia. ...

§ 15: Da?ové triedy

1. Na základe osobného vz?ahu nadobúdate?a k poru?ite?ovi alebo darcovi sa rozlišujú nasledujúce tri da?ové triedy:

Da?ová trieda I:

(1) ...

(2) vlastné deti a nevlastné deti...

...

§ 16: Nezdanie?né sumy

1. Od dane je v prípadoch uvedených v § 2 ods. 1 bode 1 oslobodené nadobudnutie majetku

(1) ...

(2) zo strany detí v zmysle da?ovej triedy I bodu 2 do výšky 205 000 eur.

2. Namiesto nezdanie?nej sumy uvedenej v odseku 1 sa v prípadoch vymenovaných v § 2 ods. 1 bode 3 uplatní nezdanie?ná suma vo výške 1 100 eur.

...

§ 19: Da?ové sadzby

1. Dane sa vyrubujú na základe nasledujúcich percentuálnych sadzieb:

Hodnota nadobudnutého majetku podliehajúceho dani

Percentuálna sadzba v da?ovej triede

I	...	...
---	-----	-----

do 52 000 eur vrátane

7	...	...
---	-----	-----

do 256 000 eur vrátane

11	...	...
----	-----	-----

...“

6 § 121 BewG v znení uverejnenom 1. februára 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), naposledy zmenený a doplnený zákonom z 13. decembra 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2378), s názvom „Tuzemský majetok“ stanovuje:

„Tuzemským majetkom je:

...

2. nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Nemecku;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 Notársky overenou zmluvou z 23. mája 2007 V. Mattner, nemecká štátna príslušníčka, ktorá viac než 35 rokov býva v Holandsku, nadobudla darovaním zo strany matky, ktorá je tiež nemeckou štátnou príslušníčkou bývajúcou viac než 50 rokov v Holandsku, zastavaný pozemok nachádzajúci sa v Düsseldorfe (Nemecko) v hodnote 255 000 eur.

8 Platobným výmerom s dátumom 24. januára 2008 Finanzamt vyrubil V. Mattner daň z darovania vo výške 27 929 eur z titulu nadobudnutého daru. Táto suma bola vypočítaná odpočítaním nezdaniteľnej sumy 1 100 eur od hodnoty zastavaného pozemku a uplatnením daňovej sadzby vo výške 11 % na zistený vymeriavací základ.

9 Rozhodnutím z 23. mája 2008 Finanzamt zamietol námietku, ktorú V. Mattner podala proti tomuto platobnému výmeru.

10 V. Mattner podala na Finanzgericht Düsseldorf žalobu, ktorou sa domáha uplatnenia nezdaniteľnej sumy vo výške 205 000 eur, ktorá sa uplatňuje pri darovaniach deťom, pokiaľ darca alebo obdarovaný má v mieste darovania bydlisko v tuzemsku.

11 Vnútroštátny súd sa domnieva, že § 16 ods. 2 ErbStG obmedzuje voľný pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES, pretože výška daňového zvýhodnenia závisí od bydliska darcu alebo obdarovaného. Ak by vo veci predloženej tomuto súdu mala V. Mattner alebo jej matka bydlisko v Nemecku, mala by V. Mattner nárok na nezdaniteľnú sumu vo výške 205 000 eur v zmysle § 16 ods. 1 bodu 2 a v dôsledku toho by sa vymeriavací základ znížil len na 50 000 eur a na základe sadzby 7 % uplatnenej podľa § 19 ods. 1 ErbStG by bola vyrubená daň vo výške 3 500 eur, a nie vo výške 27 929 eur.

12 Tento súd pochybuje, že toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu je odôvodnené, pretože situácia zdaniteľnej osoby podliehajúcej v Nemecku neobmedzenej daňovej povinnosti, ktorá bezodplatne nadobudla pozemok nachádzajúci sa na nemeckom území, a situácia zdaniteľnej osoby podliehajúcej v tom istom členskom štáte obmedzenej daňovej povinnosti, ktorá takisto bezodplatne nadobudla pozemok, je objektívne zrovnateľná.

13 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že Bundesfinanzhof síce rozsudkom z 21. septembra 2005 rozhodol, že v zásade medzi daňovníkmi podliehajúcimi dani z dedičstva neobmedzene a daňovníkmi podliehajúcimi dani z dedičstva obmedzene existujú také výrazné rozdiely, že vnútroštátny zákonodarcu v súvislosti s poskytovaním nezdaniteľnej sumy, na ktorú majú nárok, nie je povinný zaobchádzať s týmito dvomi kategóriami zdaniteľných osôb rovnako. Zatiaľ čo u prvej kategórie daňovníkov podlieha dedičskej dani celý nadobúdaný majetok, u druhej kategórie podlieha dani len „majetok nachádzajúci sa na vnútroštátnom území“ vymedzený v § 121 BewG. Vymeriavací základ, na ktorý sa uplatní nezdaniteľná suma, teda je značne rozdielny v závislosti od toho, či ide o neobmedzenú alebo obmedzenú daňovú povinnosť.

14 Vnútroštátny súd však pochybuje, či sa tieto úvahy uplatnia aj na daň z darovania, pretože v tomto prípade dani podlieha len darovaný majetok a vymeriavací základ nie je odlišný u

daťovníkov, ktorí podliehajú dani neobmedzene alebo obmedzene. Tento súd sa domnieva, že nie je ošídvidné, či by rozdielne zaobchádzanie s daťovníkmi, ktorí podliehajú dani neobmedzene alebo obmedzene, mohlo byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

15 Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či § 16 ods. 2 ErbStG je zluťiteľný s ťlánkami 39 ES a 43 ES, pretože dôsledky daťovej právnej úpravy v oblasti dane z darovania sú jedným z aspektov, ktoré by štátny príslušník ťlenského štátu mal zohľadniť pri rozhodovaní o uplatnení slobody, ktorú mu Zmluva ES priznáva.

16 Za týchto okolností Finanzgericht Düsseldorf rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je potrebné ťlánky 39 ES a 43 ES, ako aj ťlánok 56 ES v spojení s ťlánkom 58 ES vykladať tak, že bránia vnútroštátnej právnej úprave ťlenského štátu týkajúcej sa dane z darovania, ktorá v prípade, keď pozemok nachádzajúci sa na vnútroštátnom území nadobúda do vlastníctva osoba, ktorá nemá na území daného štátu bydlisko, stanovuje nezdaniteľnú sumu len vo výške 1 100 eur, zatiaľ čo pri darovaní toho istého pozemku by sa poskytla nezdaniteľná suma 205 000 eur v prípade, keď by darca alebo obdarovaný mal v ťase uskutočnenia darovania bydlisko na vnútroštátnom území dotknutého ťlenského štátu?“

O prejudiciálnej otázke

17 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ťlánky 39 ES, 43 ES, 56 ES a 58 ES majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej právnej úprave ťlenského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá v súvislosti s výpočtom dane z darovania stanovuje, že ak darca a obdarovaný majú v ťase darovania bydlisko v inom ťlenskom štáte, nezdaniteľná suma z vymeriavacieho základu v prípade darovania nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území tohto štátu je nižšia než nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila v prípade, že aspoň jeden z nich by v rovnakom ťase mal bydlisko v ťlenskom štáte, v ktorom leží nehnuteľnosť.

18 Podľa ustálenej judikatúry ťlánok 56 ods. 1 ES vo všeobecnosti zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi ťlenskými štátmi (rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 37; Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 28, a z 12. februára 2009, Block, C-67/08, Zb. s. I-883, bod 18).

19 Keďže Zmluva neobsahuje definíciu pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle ťlánku 56 ods. 1 ES, Súdny dvor v minulosti uznal indikatívnu hodnotu nomenklatúry obsiahnutej v prílohe I smernice 88/361, aj keď táto smernica bola prijatá na základe ťlánku 69 a ťlánku 70 ods. 1 Zmluvy EHS (teraz ťlánok 69 a ťlánok 70 ods. 1 Zmluvy ES, zrušené Amsterdamskou zmluvou), pričom podľa úvodu tejto nomenklatúry nemá zoznam, ktorý obsahuje, taxatívnu povahu (pozri najmä rozsudok z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 39, ako aj rozsudky Eckelkamp a i., už citovaný, bod 38; Arens-Sikken, už citovaný, bod 29, a Block, už citovaný, bod 19). Dary a dary v prípade úmrtia sa pritom nachádzajú v bode XI prílohy I smernice 88/361 s názvom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“ (rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 24).

20 Rovnako ako pri dani z dedičstva, pri ktorom prechádza majetok poruťiteľa na jednu alebo niekoľko osôb a ktoré patrí do tejto ťasti uvedenej prílohy I (pozri najmä rozsudky zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, Zb. s. I-123, bod 25; Eckelkamp a i., už citovaný, bod 39; Arens-Sikken, už citovaný, bod 30; Block, už citovaný, bod 20, ako aj z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Zb. s. I-9807, bod 18), sa teda na daťové zaobchádzanie s darmi, či už sú to peniaze, hnuteľné alebo nehnuteľné veci, vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné prvky týchto transakcií sú obmedzené na jediný

ľlenský štát (pozri v tomto zmysle rozsudok Persche, už citovaný, bod 27).

21 Situáciu, keď osoba bývajúca v Holandsku daruje pozemok nachádzajúci sa v Nemecku inej osobe, ktorá má takisto bydlisko v Holandsku, nemožno považovať za ľisto vnútroštátnu situáciu.

22 V dôsledku toho sporné darovanie je transakciou spadajúcou pod voľný pohyb kapitálu v zmysle ľlánku 56 ods. 1 ES.

23 Keďže návrh na zaľatie prejudiciálneho konania neobsahuje nijakú skutoľnosť, ktorá by sa týkala voľného pohybu pracovníkov alebo slobody usadiť sa, nie je potrebné skúmať uplatniteľnosť ľlánkov 39 ES a 43 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok Busley a Cibrian Fernandez, už citovaný, bod 19).

24 Najskôr sa musí preskúmať, ľi vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ako to tvrdí V. Mattner v konaní vo veci samej a ako to uvádza Komisia Európskych spoločnstiev v písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru.

25 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa dedenia vyplýva, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré urľujú hodnotu nehnuteľného majetku na úľely výpoľtu sumy dane splatnej v prípade nadobudnutia darovaním, môžu byť nielen schopné odrádzať od kúpy nehnuteľností nachádzajúcich sa v predmetnom ľlenskom štáte, ale ich úľinkom môže tiež byť zníženie hodnoty daru osoby s bydliskom v ľlenskom štáte odlišnom od štátu, kde sa nachádza uvedený majetok (pozri v tomto zmysle rozsudky Jäger, už citovaný, bod 30; Eckelkamp a i., už citovaný, bod 43, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, bod 36).

26 Pokiaľ ide o darovania, z tej istej judikatúry vyplýva, že opatrenia zakázané ľlánkom 56 ods. 1 ES z dôvodu, že sú obmedzeniami pohybu kapitálu, zahľľajú opatrenia, ktorých úľinkom je zníženie hodnoty daru osoby s bydliskom v štáte odlišnom od ľlenského štátu, na ktorého území sa nachádza predmetný majetok a ktorý zdaľuje darovanie predmetného majetku (pozri analogicky rozsudky van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 44; Jäger, už citovaný, bod 31; Eckelkamp a i., už citovaný, bod 44; Arens-Sikken, už citovaný, bod 37, ako aj Block, už citovaný, bod 24).

27 Keďže v tomto prípade vnútroštátne ustanovenia, o aké ide vo veci samej, stanovujú, že ak pri darovaní, ktoré zahľľá nehnuteľný majetok nachádzajúci sa na území Spolkovej republiky Nemecko, má darca alebo obdarovaný bydlisko v inom ľlenskom štáte, je nezdaniteľná suma z vymeriavacieho základu nižšia než nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila, ak by jeden z nich mal bydlisko na nemeckom území, a v dôsledku toho prvá kategória darovaní podlieha vyššej dani z darovania, než je daľ z darovania vyrubená pri druhej kategórii darovaní, vedie to k obmedzeniu pohybu kapitálu tým, že znižujú hodnotu darovania, ktoré zahľľá taký majetok (pozri analogicky rozsudok Eckelkamp a i., už citovaný, bod 45).

28 Ak totiž tieto ustanovenia uplatnenie nezdaniteľnej sumy na vymeriavací základ podmieľujú bydliskom darcu a obdarovaného v ľase darovania, vyššia daľová záľaľ, ktorej v dôsledku toho podlieha darovanie medzi nerezidentmi, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu (pozri analogicky rozsudok Eckelkamp a i., už citovaný, bod 46).

29 Následne treba preskúmať, ľi konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy.

30 Finanzamt a nemecká vláda v podstate tvrdia, že darovanie uskutoľnené medzi darcom a obdarovaným, ktorí sú nerezidentmi, je objektívne odlišné od darovania, pri ktorom darca alebo

obdarovaný je rezidentom. Zatiaž o v prvej situácii obdarovaný podlieha v Nemecku obmedzenej daňovej povinnosti len v súvislosti s majetkom nachádzajúcim sa v tomto členskom štáte, v druhej situácii podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na celý nadobúdaný majetok bez ohľadu na to, kde sa majetok nachádza. Podľa rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225), takéto rozdielne zaobchádzanie nie je diskrimináciou v zmysle článkov 56 ES a 58 ES, pretože je v zásade vecou členského štátu, na ktorého území vzniká neobmedzená daňová povinnosť, aby podrobne posúdil osobnú situáciu zdaniteľnej osoby.

31 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES článkom 56 ES nie sú „dotknuté práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

32 Toto ustanovenie článku 58 ES musí byť ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu vykladané striktnie. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudky Jäger, už citovaný, bod 40; Eckelkamp a i., už citovaný, bod 57, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, bod 51).

33 Výnimka stanovená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je totiž sama obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“.

34 Preto je potrebné rozlišovať medzi nerovnosťou zaobchádzania povolenou podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES a svojvoľnou diskrimináciou zakázanou podľa odseku 3 rovnakého článku. Z judikatúry pritom vyplýva, že na to, aby vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá pri výpočte dane z darovania stanovuje rozdiel vo výške nezdaniteľnej sumy uplatňovanej na vymeriavací základ pri nehnuteľnom majetku, ktorý sa nachádza na území dotknutého členského štátu, podľa toho, či darca alebo obdarovaný mal v ňase darovania bydlisko v tomto členskom štáte alebo obaja mali bydlisko v inom členskom štáte, mohla byť považovaná za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, je nevyhnutné, aby sa rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Okrem toho, aby mohlo byť rozdielne zaobchádzanie s oboma kategóriami darovaní odôvodnené, nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa sledovaného spornou právnou úpravou (pozri rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29; Eckelkamp a i., už citovaný, body 58 a 59, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, body 52 a 53).

35 V tejto súvislosti treba konštatovať, že na rozdiel od tvrdení Finanzamtu a nemeckej vlády tento rozdiel v zaobchádzaní nemôže byť odôvodnený dôvodom, že sa týka objektívne odlišných situácií.

36 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru totiž vyplýva, že výška dane z darovania vyrubená za majetok nachádzajúci sa v Nemecku sa podľa ErbStG vypočíta na základe hodnoty tohto nehnuteľného majetku a eventuálneho rodinného vzťahu medzi darcom a obdarovaným. Ani prvé, ani druhé kritérium nezávisí od bydliska darcu alebo obdarovaného. Pokiaľ ide teda o výšku dane z darovania splatnej z titulu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Nemecku, ktoré je predmetom darovania, nemôže existovať nijaký objektívny dôvod, ktorý by odôvodňoval rozdielne daňové zaobchádzanie na jednej strane v situácii osôb, ktoré nemajú bydlisko v tomto členskom štáte, a na druhej strane v situácii, keď aspoň jedna z nich má bydlisko v tomto štáte. V dôsledku toho je situácia V. Mattnerovej porovnateľná so situáciou ostatných obdarovaných, ktorým rodinný

príslušník bývajúci na nemeckom území daruje nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v Nemecku, ako aj so situáciou obdarovaného bývajúceho v Nemecku, ktorý nadobudne majetok od osoby, ktorá v Nemecku nebýva (pozri v tomto zmysle rozsudky Jäger, už citovaný, bod 44; Eckelkamp a i., už citovaný, bod 61, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, bod 55).

37 Nemecká právna úprava v zásade jednak príjemcu daru v rámci darovania medzi nerezidentmi a jednak príjemcu daru v rámci darovania medzi rezidentom a nerezidentom považuje na účely výberu dane z darovania za nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Nemecku za zdaniteľné osoby. Len vo vzťahu k nezdaniteľnej sume uplatňovanej na vymeriavací základ zaobchádza táto právna úprava na účely výpočtu dane z darovania pri nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Nemecku rozdielne s darmi medzi nerezidentmi a s darmi zahrňujúcimi rezidenta. Naopak triedy a daňové sadzby upravené v § 15 a § 19 ErbStG sa určujú podľa pravidiel, ktoré sú rovnaké pre obe kategórie darovaní (pozri analogicky rozsudky Eckelkamp a i., už citovaný, bod 62, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, bod 56).

38 Ak vnútroštátna právna úprava kladie na účely zdanenia nehnuteľného majetku nadobudnutého darovaním a nachádzajúceho sa v dotknutom členskom štáte na rovnakú úroveň na jednej strane obdarovaných nerezidentov, ktorí nadobudli tento majetok od darcu nerezidenta, a na druhej strane obdarovaných nerezidentov alebo rezidentov, ktorí nadobudli takýto majetok od darcu rezidenta, ako aj obdarovaných rezidentov, ktorí nadobudli rovnaký majetok od darcu nerezidenta, nemôže v rámci toho istého zdanenia zaobchádzať s týmito obdarovanými odlišne, pokiaľ ide o uplatnenie nezdaniteľnej sumy na vymeriavací základ pri tomto nehnuteľnom majetku bez toho, aby nedošlo k porušeniu práva Únie. Vnútroštátny zákonodarca totiž tým, že zaobchádzal s darovaniami v týchto dvoch kategóriách osôb rovnakým spôsobom s výnimkou nezdaniteľnej sumy priznanej obdarovanému, pripustil, že vzhľadom na spôsob a podmienky výberu dane z darovania medzi nimi neexistuje žiaden objektívny rozdiel v situácii, ktorý by mohol odôvodniť rozdielne zaobchádzanie (pozri analogicky rozsudky Eckelkamp a i., už citovaný, bod 63, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, bod 57).

39 Napokon treba preskúmať, či obmedzenie voľného pohybu kapitálu vyplývajúce z právnej úpravy spornej vo veci samej možno objektívne odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

40 Po prvé Finanzamt tvrdí, že ak by ErbStG stanovil, že v takej veci, o akú ide vo veci samej, sa uplatní rovnaká nezdaniteľná suma pri darovaniach medzi nerezidentmi, ako aj pri darovaniach zahrňujúcich aspoň jedného rezidenta, mohla by V. Mattner požívať rovnaké daňové výhody v členskom štáte bydliska, v ktorom má neobmedzenú daňovú povinnosť, a tým by mohla kumulovať nezdaniteľné sumy.

41 V tomto ohľade treba pripomenúť, že Súdny dvor v rámci svojej judikatúry týkajúcej sa voľného pohybu kapitálu a daní z dedičstva uviedol, že štátneho príslušníka členského štátu nemožno zbaviť práva dovoľávať sa ustanovení Zmluvy z dôvodu, že má prospech z daňových výhod, ktoré mu legálne poskytujú normy platné v inom členskom štáte, než je štát, kde má bydlisko (rozsudky z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 71, ako aj Eckelkamp a i., už citovaný, bod 66).

42 V každom prípade členský štát, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom darovania, sa nemôže na odôvodnenie obmedzenia voľného pohybu kapitálu vyplývajúceho z jeho vlastnej právnej úpravy dovoľávať existencie možnosti, nezávislej od jeho vôle, že iný členský štát, akým je členský štát, v ktorom majú darca a obdarovaný bydlisko v ňase darovania, poskytne obdarovanému rovnakú nezdaniteľnú sumu, ktorá by mohla úplne alebo čiastočne vykompenzovať ujmu, ktorá bola obdarovanému spôsobená z dôvodu nižšej nezdaniteľnej sumy uplatnenej pri výpočte dane z darovania v prvom členskom štáte (pozri analogicky rozsudky

Eckelkamp a i., už citovaný, bod 68, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, bod 65).

43 ?lenský štát sa totiž nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný ?lenský štát, v prejednávanej veci ?lenský štát, v ktorom býva darca a obdarovaný, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, najmä z jej ustanovení týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu (pozri rozsudky Eckelkamp a i., už citovaný, bod 69, a Arens-Sikken, už citovaný, bod 66).

44 Uvedené platí o to viac, ak, ako nemecká vláda uviedla na pojednávaní, ?lenský štát, v ktorom má darca a obdarovaný bydlisko, uplatňuje nižšiu nezdaniťnú sumu, než je suma poskytovaná ?lenským štátom, na ktorého území sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom darovania, alebo stanovuje vyššiu hodnotu tohto majetku v porovnaní s hodnotou určenou v poslednom uvedenom štáte.

45 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že sporná vnútroštátna právna úprava pri výpočte dane z darovania úplne a jednoznačne vylučuje poskytnutie nezdaniťnej sumy v plnej výške, ak darca alebo obdarovaný nemajú bydlisko v ?lenskom štáte, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom darovania, bez zohľadnenia poskytnutia prípadnej obdobnej nezdaniťnej sumy v inom ?lenskom štáte, v ktorom má darca a obdarovaný bydlisko, a bez zohľadnenia spôsobu určenia hodnoty tejto nehnuteľnosti v poslednom uvedenom ?lenskom štáte.

46 Po druhé Finanzamt a nemecká vláda tvrdia, že sporná vnútroštátna právna úprava tým, že zaobchádza v zásade rovnako s dedením a darovaním, má zabrániť tomu, aby dotknuté osoby mali možnosť obchádzať daňové ustanovenia upravujúce dedenie tým spôsobom, že uskutočnia súčasne niekoho darovaní alebo prevedú celý majetok určitej osoby niekedy časovo na seba nadväzujúcimi darovaniami. Uvedené je predovšetkým cieľom ustanovení § 14 ErbStG, ktorý v zásade stanovuje, že darovania uskutočnené medzi tými istými osobami v priebehu desiatich rokov sa musia na účely uplatnenia dane z dedičstva a dane z darovania sčítať.

47 Finanzamt a nemecká vláda zároveň tvrdí, že aj keby sa darovanie vo veci samej týkalo len jednej nehnuteľnosti, je zákonné, aby táto právna úprava pri stanovení nezdaniťnej sumy, ktorá sa uplatní na darovanie medzi nerezidentmi, sa opierať o zásadu, podľa ktorej dary a v ?lenskom štáte bydliska alebo v iných štátoch ešte vlastní aktíva, ktoré v rovnakom čase previedla na V. Mattnerovú alebo ktoré by mohla previesť na dotyčnú neskôr bez toho, aby v Nemecku dotknutý majetok podliehal dani z darovania. Neexistuje nijaký dôvod na to, aby taký ?lenský štát ako Spolková republika Nemecko, ktorý uplatňuje právo zdanenia len vo vzťahu k jednotlivým aktívam, priznal nezdaniťnú sumu prispôsobenú prevodu celého majetku. Teda nie tento ?lenský štát, ale ?lenský štát, v ktorom majú dary a V. Mattner bydlisko, zohľadní v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti osobnú situáciu V. Mattnerovej.

48 Z tohto hľadiska zo spisu predloženého Súdneho dvoru nevyplýva, že by vo veci samej V. Mattner počas desiatich rokov pred sporným darovaním nadobudla iný majetok od rovnakého darcu a z tohto dôvodu riziko obchádzania, ktoré by mohlo hroziť z predchádzajúcich, resp. simultánných darovaní medzi rovnakými účastníkmi, je isto hypotetické, a nemôže teda v prejednávanom prípade odôvodniť obmedzenie nezdaniťnej sumy, ktorá sa uplatní na vymeriavací základ.

49 Okrem toho, pokiaľ ide o neskoršie darovania, treba konštatovať, že hoci sa ?lenský štát, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom darovania, nepochybne smie uistiť, že sa daňové ustanovenia týkajúce sa dedenia neobchádzajú prostredníctvom postupného darovania medzi tými istými osobami, riziko obchádzania uplatňované vo veci samej v súvislosti s darovaniami medzi osobami, ktoré nemajú bydlisko v tomto ?lenskom štáte, je rovnako veľké aj

pri darovaniach zahrnujúcich rezidenta.

50 V tejto súvislosti treba uviesť, že § 14 ErbStG, ktorý má zabrániť takýmto postupným darovaniám tým, že sa pri výpočte splatnej dane sčítajú všetky darovania uskutočnené počas desiatich rokov, nestanovuje, pokiaľ ide o darovania zahŕňajúce rezidenta, uplatnenie zníženej nezdaniteľnej sumy, ale stanovuje iba, že u takýchto darovaní sa stanovená nezdaniteľná suma odpočíta v plnej výške len raz z vymeriavacieho základu vyplývajúceho zo súčtu príslušných darovaní.

51 Z uvedeného vyplýva, že uplatnenie zníženej nezdaniteľnej sumy v zmysle spornej vnútroštátnej právnej úpravy v prípade, keď ide o darovanie medzi osobami, ktoré nemajú bydlisko v členskom štáte, v ktorom sa nachádza darovaná nehnuteľnosť, nemožno považovať za vhodný prostriedok na dosiahnutie cieľa sledovaného touto právnou úpravou.

52 Po tretie na pojednávaní sa nemecká vláda odvolávala na potrebu zabezpečiť koherenciu nemeckého daňového systému a v tejto súvislosti uviedla, že je logické, že daňové zvýhodnenie formou odpočtu nezdaniteľnej sumy v plnej výške od vymeriavacieho základu prináleží pri darovaní len zdaniteľným osobám s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom darovania, pretože tento systém tým, že zdaňuje celosvetovo dosiahnuté príjmy, je vo všeobecnosti menej výhodný ako systém platný pre zdaniteľné osoby podliehajúce v tom istom štáte obmedzenej daňovej povinnosti.

53 Z tohto hľadiska treba pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora síce vyplýva, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd garantovaných Zmluvou. Na to, aby takéto odôvodnenie mohlo byť prípustné, sa vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme určitého daňového zaťaženia (pozri rozsudky Manninen, už citovaný, bod 42, a zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, body 77 a 78).

54 Vo veci samej stačí konštatovať, že daňová výhoda založená na fakte, že v členskom štáte, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom darovania, sa nezdaniteľná suma v plnej výške odpočíta z vymeriavacieho základu v prípade, že toto darovanie zahŕňa minimálne jedného rezidenta tohto štátu, nie je v tomto štáte kompenzovaná nijakou daňovou záťažou vzťahujúcou sa na daň z darovania.

55 Z uvedeného vyplýva, že právna úprava sporná vo veci samej nemôže byť odôvodnená potrebou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému.

56 Na položenú otázku treba odpovedať, že ustanovenia článku 56 ES v spojení s článkom 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá v súvislosti s výpočtom dane z darovania stanovuje, že ak darca a obdarovaný majú v člase darovania bydlisko v inom členskom štáte, nezdaniteľná suma z vymeriavacieho základu v prípade darovania nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území tohto štátu je nižšia než nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila v prípade, že aspoň jeden z nich by v rovnakom člase mal bydlisko v prvom členskom štáte.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Ustanovenia článku 56 ES v spojení s článkom 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá v súvislosti s výpočtom dane z darovania stanovuje, že ak darca a obdarovaný majú v case darovania bydlisko v inom členskom štáte, nezdaničná suma z vymeriavacieho základu v prípade darovania nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území tohto štátu je nižšia než nezdaničná suma, ktorá by sa uplatnila v prípade, že aspoň jeden z nich by v rovnakom case mal bydlisko v prvom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.