

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 17. októbra 2013 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – články 56 ES až 58 ES – Daň z dedičstva – Porušenie a dedič s bydliskom v tretej krajine – Pozostalosť – Nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v členskom štáte – Právo na nezdaniteľnú sumu uplatniteľnú na základ dane – Rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi“

Vo veci C-181/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) z 2. apríla 2012 a doručený Súdnemu dvoru 18. apríla 2012, ktorý súvisí s konaním:

Yvon Welte

proti

Finanzamt Velbert,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (spravodajca), C. Toader a E. Jarašinas,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. marca 2013,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Y. Welte, v zastúpení: M. Duffner, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Velbert, v zastúpení: A. Ludwig, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: A. Wiedmann a T. Henze, splnomocnení zástupcovia,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci A. Lepière, avocate,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. júna 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 56 ES a 58 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Weltem, vdovcom po švajčiarskej štátnej príslušníčke, ktorá zomrela vo Švajčiarsku, a Finanzamt Velbert (ďalej len „Finanzamt“) vo veci výpočtu dane z dedičstva za zastavaný pozemok nachádzajúci sa v Nemecku, ktorý vlastnila zosnulá.

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 Medzi pohybmi kapitálu vymenovanými v prílohe I smernice 88/361 sa nachádzajú v bode I „Priame investície“, v bode II „Investície do nehnuteľného majetku (nezahrnuté v bode I)“ a v bode XI „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, ktoré zahŕňajú najmä dedičstvá a odkazy.

Nemecké právo

5 Zákon o dani z dedičstva a darovania (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) v znení uverejnenom 27. februára 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), zmenený a doplnený článkom 1 zákona o reforme dane z dedičstva a pravidiel o ohodnocovaní (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) z 24. decembra 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018, ďalej len „ErbStG“), obsahuje nasledujúce ustanovenia:

„§ 1: Zdaniteľné plnenia

1. Dani z dedičstva (dani z darovania) podliehajú:

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

§ 2: Osobná daňová povinnosť

1. Daňová povinnosť vzniká:

(1) v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 v súvislosti s pripadnutím celého majetku, pokiaľ je porušené v ňase svojej smrti, darca v ňase vykonania darovania alebo nadobúdateľ v ňase vzniku daňovej povinnosti rezidentom.

Za rezidentov sa považujú:

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

...

(3) vo všetkých ostatných prípadoch pripadnutia majetku, ktorý pozostáva z vnútroštátneho majetku v zmysle § 121 [zákona o ohodnocovaní (Bewertungsgesetz, ďalej len 'BewG')].

...

§ 3: Nadobudnutie v prípade smrti

1. Nadobudnutím v prípade smrti je:

(1) nadobudnutie dedením...

...

§ 15: Daňové triedy

1. Na základe osobného vzťahu nadobúdateľa k poručníkovi alebo darcovi sa rozlišujú tieto tri daňové triedy:

Daňová trieda I:

(1) manžel (manželka)

...

§ 16: Nezdaniateľné sumy

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

(1) Manžela (manželky) vo výške 500 000 eur...

...

2. Namiesto nezdaniteľnej sumy uvedenej v odseku 1 sa v prípadoch vymenovaných v § 2 ods. 1 bode 3 uplatní nezdaniteľná suma vo výške 2 000 eur.

...

§ 19: Sadzby dane

1. Dane sa vyrubujú na základe nasledujúcich sadzieb:

Hodnota nadobudnutého majetku podliehajúceho dani

(§ 10)

až do (v eurách)

Percentuálna sadzba v daňovej triede

I

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

...“

6 § 121 BewG s názvom „Tuzemský majetok“, zmenený a doplnený ?lánkom 2 zákona o reforme dane z dedičstva a pravidiel ohodnocovania z 24. decembra 2008, stanovuje:

„Tuzemským majetkom je:

...

(2) nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Nemecku;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 Pani Welte-Schenkel, narodená v Nemecku, ktorá po sobáši s pánom Weltem, švajčiarskym štátnym príslušníkom, nadobudla švajčiarsku štátnu príslušnosť, zomrela 27. marca 2009 vo Švajčiarsku, kde bývala spolu s manželom. Pán Welte je jej jediným dedičom.

8 Zosnulá vlastnila pozemok v Düsseldorf (Nemecko), ktorý Finanzamt Düsseldorf-Süd ku dňu úmrtia zosnulej ohodnotil na 329 200 eur. Z informácií predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že tento pozemok prináleží k domu rodičov zosnulej, ktorý zdedila po smrti svojej matky. Zosnulá vlastnila aj účty otvorené v dvoch bankách v Nemecku, na ktorých boli uložené finančné prostriedky v celkovej výške 33 689,72 eura. Okrem toho zosnulá vlastnila účty otvorené vo

švajčiarskych bankách, na ktorých boli prostriedky v celkovej hodnote v prepočte 169 508,04 eura.

9 Platobným výmerom z 31. októbra 2011 Finanzamt vyrubil pánovi Weltemu daň z dedičstva vo výške 41 450 eur. Táto suma sa vypočítala tak, že na základ dane určený z hodnoty pozemku nachádzajúceho sa v Düsseldorfe, znížený o paušálnu sumu vo výške 10 300 eur na pokrytie nákladov spojených s dedením, sa uplatnila nezdaniteľná suma vo výške 2 000 eur upravená v § 16 ods. 2 ErbStG pre prípad dedenia medzi nerezidentmi.

10 Rozhodnutím z 23. januára 2012 Finanzamt zamietol námietku, ktorú podal pán Welte s cieľom dosiahnuť uplatnenie nezdaniteľnej sumy vo výške 500 000 eur, upravenej v § 16 ods. 1 ErbStG, ktorá sa priznáva manželovi (manželke) v prípade dedenia, pokiaľ je aspoň jeden z manželov rezidentom.

11 Pán Welte podal proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Finanzgericht Düsseldorf, v ktorej tvrdí, že nerovnosť zaobchádzania s rezidentmi a nerezidentmi pri platení dane z dedičstva porušuje voľný pohyb kapitálu zaručený Zmluvou o ES.

12 Vnútroštátny súd má pochybnosti o súlade § 16 ods. 2 ErbStG s článkom 56 ods. 1 ES a článkom 58 ES. Podľa § 16 ods. 2 ErbStG sa totiž pri dedení na pána Welteho ako daňovníka s iastočnou daňovou povinnosťou uplatní nezdaniteľná suma len vo výške 2 000 eur. Ak by však zosnulá alebo samotný pán Welte mali v čase úmrtia bydlisko v Nemecku, mal by pán Welte nárok na nezdaniteľnú sumu vo výške 500 000 eur stanovenú v § 16 ods. 1 ErbStG a z tohto dôvodu by nemusel zaplatiť nijakú daň z dedičstva.

13 Vnútroštátny súd uvádza, že v rozsudku z 22. apríla 2010, Mattner (C-510/08, Zb. s. I-3553, bod 56), Súdny dvor rozhodol, že články 56 ES a 58 ES bránia takému ustanoveniu, akým je § 16 ods. 2 ErbStG, ktorý v súvislosti s výpočtom dane z darovania stanovuje, že ak darca a obdarovaný majú v čase darovania bydlisko v inom členskom štáte, nezdaniteľná suma uplatnená na základ dane v prípade darovania nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území tohto štátu je nižšia než nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila, ak by v tom čase mal aspoň jeden z nich bydlisko v členskom štáte, v ktorom sa nachádza nehnuteľnosť.

14 Tento súd pripomína, že predmetná vec sa v dvoch bodoch odlišuje od veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Mattner. Jednak zosnulá a pán Welte v čase úmrtia nemali bydlisko na území členského štátu Európskej únie, ale v tretej krajine. Jednak pán Welte nezdedil len pozemok po zosnulej, ale aj finančné prostriedky v nemeckých a vo švajčiarskych bankách. Z toho dôvodu je opodstatnené nepriznať pánovi Weltemu nezdaniteľnú sumu vo výške 500 000 eur, ale len nezdaniteľnú sumu vo výške 2 000 eur, keďže bola zdanená len časť pozostalosti nachádzajúca sa v Nemecku.

15 Vnútroštátny súd však pochybuje o tom, či tieto tvrdenia môžu odôvodniť nerovnosť zaobchádzania s rezidentmi a nerezidentmi, ktorá je predmetom konania vo veci samej, pričom sa v tejto súvislosti odvoláva na rozsudok z 18. decembra 2007, A (C-101/05, Zb. s. I-11531), a už citovaný rozsudok Mattner. Predovšetkým zastáva názor, že ak by sa pánovi Weltemu priznala nezdaniteľná suma len vo výške 2 000 eur, prekračovalo by to rámec toho, čo je nevyhnutné na zaručenie rovnosti zaobchádzania s rezidentmi a nerezidentmi. V prejednávanom prípade bol totiž pozemok v Düsseldorfe ako pozostalosť zdanená v Nemecku ohodnotený na sumu 329 200 eur, ktorá zodpovedá takmer 62 % celkovej hodnoty dedičstva vo výške 532 397,76 eura. Nezdanenie takmer 38 % hodnoty dedičstva by preto ťažko mohlo odôvodniť nezdaniteľnú sumu vo výške 2 000 eur namiesto nezdaniteľnej sumy 500 000 eur.

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

„Majú sa články 56 [ES] a 58 [ES] vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa dane z dedičstva, ktorá v prípade, keď pozemok nachádzajúci sa v tuzemsku nadobudne nerezident dedením po nerezidentovi, stanovuje nezdaniteľnú sumu len vo výške 2 000 eur, zatiaľ čo pri nadobudnutí toho istého pozemku dedením by sa v prípade, ak by porušíte alebo nadobúdateľ mal v ňase dedenia bydlisko na území dotknutého členského štátu, poskytla nezdaniteľná suma 500 000 eur?“

O prejudiciálnej otázke

17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 56 ES a 58 ES majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá v prípade dedenia nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tomto štáte stanovuje, že nezdaniteľná suma uplatniteľná na základ dane, pokiaľ – ako vo veci samej – zosnulá osoba a nadobúdateľ dedičstva mali v ňase úmrtia bydlisko v tretej krajine, akou je Švajčiarska konfederácia, je nižšia než nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila v prípade, ak by aspoň jeden z nich mal v ňase úmrtia bydlisko v uvedenom členskom štáte.

18 Článok 56 ods. 1 ES vo všeobecnosti zakazuje všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami.

19 Keďže v Zmluve o ES nie je vymedzený pojem „pohyb kapitálu“, Súdny dvor priznal nomenklatúre uvedenej v prílohe I smernice 88/361 orientačný charakter, pričom podľa úvodnej časti tejto prílohy zoznam, ktorý obsahuje, nie je taxatívny (pozri najmä rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten/van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 39, ako aj z 10. februára 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Zb. s. I-497, bod 15).

20 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že dedenie, ktoré spočíva v prechode majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viacero osôb a na ktoré sa vzťahuje bod XI prílohy I smernice 88/361, nazvaný „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ES, s výnimkou prípadov, keď sú podstatné prvky dedenia obmedzené len na jediný členský štát (pozri najmä rozsudky z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 58; van Hilten/van der Heijden, už citovaný, body 40 až 42, a z 19. júla 2012, Scheunemann, C-31/11, bod 22).

21 Situáciu, keď osoba s bydliskom vo Švajčiarsku v ňase úmrtia odkáže inej osobe takisto s bydliskom vo Švajčiarsku celý majetok, vrátane nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Nemecku, ktorá v tomto členskom štáte podlieha dani z dedičstva, nemožno považovať za čisto vnútroštátnu situáciu. V dôsledku toho je sporné dedenie transakciou, na ktorú sa vzťahuje pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES.

22 Najskôr sa teda musí preskúmať, či vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, ako to tvrdí pán Welte v konaní vo veci samej a ako to uvádza Európska komisia v písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru.

O existencii obmedzenia voňého pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES

23 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že medzi opatrenia zakázané článkom 56 ods. 1 ES ako obmedzenia pohybu kapitálu patria v prípade dedenia také opatrenia, ktoré majú za následok zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v inom štáte, než je štát, v ktorom sa nachádza

dotknutý majetok a ktorý zdaťuje dedenie tohto majetku (pozri najmä rozsudky Barbier, už citovaný, bod 62; z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 44; Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 37, a Missionswerk Werner Heukelbach, už citovaný, bod 22).

24 V prejednávanej veci dotknutá vnútroštátna právna úprava stanovuje, že pokiaľ zosnulá osoba a nadobúdateľ nemali v ťase úmrtia bydlisko v Nemecku, pri dedení vzťahujúcom sa na nehnuteľnosť, ktorá sa nachádza v Nemecku, sa uplatní na základ dane nižšia nezdanieľná suma, než aká by sa uplatnila v prípade, ak by zosnulá osoba alebo nadobúdateľ mali v tomto ťase bydlisko na území Nemecka.

25 Treba konštatovať, že taká právna úprava, ktorá pri nehnuteľnosti uplatnenie nezdanieľnej sumy na základ dane podmieňuje bydliskom zosnulej osoby a nadobúdateľa v ťase úmrtia, vedie k tomu, že dedenie takejto nehnuteľnosti medzi nerezidentmi podlieha vyššiemu daňovému zaťaženiu než dedenie zahŕňajúce minimálne jedného rezidenta, a z tohto dôvodu môže zapríčiniť zníženie hodnoty uvedeného dedičstva (pozri analogicky rozsudky Eckelkamp a i., už citovaný, body 45 a 46; Mattner, už citovaný, body 27 a 28, ako aj Missionswerk Werner Heukelbach, už citovaný, bod 24).

26 Z uvedeného vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle ťlánku 56 ods. 1 ES.

O uplatniteľnosti ťlánku 57 ods. 1 ES týkajúceho sa obmedzení voľného pohybu kapitálu voľ tretím krajinám

27 Nemecká a belgická vláda, ako aj Komisia však tvrdia, že takéto obmedzenie týkajúce sa pohybu kapitálu vo vzťahu k tretím krajinám môže byť prípustné podľa ťlánku 57 ods. 1 ES.

28 Treba pripomenúť, že podľa tohto ustanovenia ťlánkom 56 ES nie je dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúceho sa priamych investícií, vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

29 V tejto súvislosti treba uviesť, že ťlánok 57 ods. 1 ES, ktorý uvádza taxatívny výpočet pohybov kapitálu, ktoré umožňujú vymaniť sa z pôsobnosti ťlánku 56 ods. 1 ES, nevymenúva dedenie. Toto ustanovenie sa pritom ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu musí vykladať reštriktívne (pozri analogicky rozsudok Eckelkamp a i., už citovaný, bod 57).

30 Tak nemecká vláda, ako aj Komisia, ku ktorým sa pridáva belgická vláda, však zdôrazňujú, že ťlánok 57 ods. 1 ES sa uplatňuje na pohyb kapitálu zahŕňajúci „priame investície, vrátane investícií do nehnuteľného majetku“. Zdedenie nehnuteľnosti je takouto investíciou, pretože nadobúdateľ takejto pozostalosti z dôvodu prechodu všetkých práv a povinností zo zosnulého na jeho dedičov nastupuje v súvislosti s vlastníctvom uvedeného majetku na jeho miesto. Takýto druh dedenia teda predstavuje spôsob nadobudnutia nehnuteľnosti, ktorý je porovnateľný s investíciou do nehnuteľného majetku.

31 Treba však konštatovať, ako už bolo uvedené v bode 20 tohto rozsudku, že zatiaľ čo dedičstvá patria do bodu XI prílohy I smernice 88/361 s názvom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, „priame investície“, ako aj „investície do nehnuteľného majetku“ patria do iných bodov prílohy I, a to bodov I a II.

32 Aj keď Zmluva tieto pojmy nedefinuje, z výpočtu obsiahnutého v uvedenom bode I a z vysvetľujúcich poznámok, ktoré sú k nemu pripojené a ktorým už Súdny dvor priznal orientačný

charakter, vyplýva, že pojem priama investícia sa vzťahuje na investície akejkoľvek povahy, ktoré boli vykonané fyzickými alebo právnickými osobami a ktoré slúžia na vytvorenie alebo udržanie trvalých a priamych prepojení medzi osobou poskytujúcou kapitál a podnikom, ktorému sa kapitál poskytuje na účely vykonávania jeho hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, body 34 a 35, ako aj citovanú judikatúru).

33 Zo samotného názvu bodu II prílohy I smernice 88/361 pritom vyplýva, že „investície do nehnuteľného majetku“ uvedené v tomto bode nezahŕajú priame investície uvedené v bode I tejto prílohy.

34 Za týchto podmienok treba konštatovať, tak ako uviedol generálny advokát v bode 55 návrhov, že článok 57 ods. 1 ES sa v ťasti, v ktorej odkazuje na „priame investície, vrátane investícií do nehnuteľného majetku“, vzťahuje len na investície do nehnuteľného majetku, ktoré predstavujú priame investície patriace do bodu I prílohy I smernice 88/361.

35 Naproti tomu investície do nehnuteľností „majetkovej“ povahy, o aké ide vo veci samej, ktoré sa vzťahujú na dom roditeľov zosnulej a boli uskutočnené na súkromné účely bez väzby na výkon hospodárskej činnosti, nepatria do pôsobnosti článku 57 ods. 1 ES.

36 Na rozdiel od tvrdenia Komisie takýto záver, ktorý je v súlade s reštriktívnym výkladom a pri tomto ustanovení ako výnimke z voľného pohybu kapitálu sa musí uplatniť, nemôže absolútne spochybniť už citovaný rozsudok Scheunemann.

37 Súdny dvor v bode 35 uvedeného rozsudku rozhodol, že právna úprava členského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva vylučuje uplatnenie niektorých daňových výhod pri dedičstve vo forme podielu v kapitálovej spoločnosti so sídlom v treťom štáte, nezasahuje podstatným spôsobom do voľného pohybu kapitálu, ale zasahuje do výkonu slobody usadiť sa, pokiaľ tento podiel umožňuje svojmu majiteľovi vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia uvedenej spoločnosti a určovať jej činnosť. Súdny dvor sa pri určení základnej slobody uplatnenej na predmetnú situáciu neopieral o nomenklatúru uvedenú v prílohe I smernice 88/361.

38 Naopak prejednávaná vec sa týka výkladu výnimky z voľného pohybu kapitálu v prípade, keď je nesporné, že táto sloboda sa uplatní. Aj keď základné slobody uznané Zmluvou treba vykladať široko, výnimky z takejto slobody sa vykladajú reštriktívne, ako už bolo spomenuté v bodoch 29 a 36 tohto rozsudku.

39 V dôsledku toho také obmedzenie, o aké ide vo veci samej, týkajúce sa voľného pohybu do tretej krajiny, akou je Švajčiarska konfederácia, sa nemôže vymániť z pôsobnosti článku 56 ods. 1 ES na základe článku 57 ods. 1 ES.

40 Za týchto okolností treba preskúmať, do akej miery konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť z hľadiska ustanovení Zmluvy odôvodnené.

O existencii odôvodnenosti obmedzenia voľného pohybu kapitálu na základe článku 58 ods. 1 a 3 ES

41 Podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES ustanovenia článku 56 ES platia „bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

42 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

daťová právna úprava rozlišujúca medzi daťovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudok zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, Zb. s. I-123, bod 40, ako aj rozsudky Eckelkamp a i., už citovaný, bod 57; Arens-Sikken, už citovaný, bod 51, a Mattner, už citovaný, bod 32).

43 Samotná výnimka upravená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je totiž obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“ (pozri rozsudky Jäger, už citovaný, bod 41; Eckelkamp a i., už citovaný, bod 58; Arens-Sikken, už citovaný, bod 52, ako aj Mattner, už citovaný, bod 33).

44 Preto je potrebné rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním povoleným článkom 58 ods. 1 písm. a) ES a svojvoľnou diskrimináciou zakázanou podľa odseku 3 toho istého článku. Z ustálenej judikatúry pritom vyplýva, že na to, aby vnútroštátna daťová právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá pri výpočte dane z dedičstva stanovuje rozdielnu výšku nezdaniťnej sumy uplatňovanú na základ dane pri nehnuteľnom majetku, ktorý sa nachádza na území dotknutého členského štátu, podľa toho, či má zosnulý alebo nadobúdateľ bydlisko v tomto členskom štáte alebo majú obaja 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. Navyše, aby rozdielne zaobchádzanie mohlo byť odôvodnené, nesmie ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa sledovaného predmetnou právnou úpravou (pozri rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29, ako aj rozsudky Eckelkamp a i., už citovaný, body 58 a 59; Arens-Sikken, už citovaný, body 52 a 53, a Mattner, už citovaný, bod 34).

O porovnateľnosti predmetných situácií

45 Nemecká vláda podporovaná belgickou vládou tvrdí, že dedenie medzi nerezidentmi a dedenie v prípade, keď je aspoň jedna z osôb rezidentom, patria medzi objektívne rozdielne situácie. V prvej situácii totiž nadobúdateľ pozostalosti ako zdaniteľná osoba s vlastnou daňovou povinnosťou v Nemecku, pokiaľ ide o daň z dedičstva, podlieha v tomto členskom štáte tejto dani len pri aktívach vymenovaných v § 121 BewG, ktoré vykazujú vzťah k tomuto štátu a predstavujú „tuzemský majetok“. Naproti tomu v druhej situácii nadobúdateľ pozostalosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, pokiaľ ide o daň z dedičstva, podlieha v tomto členskom štáte dani za celý nadobudnutý majetok podľa zásady nazývanej „zásada celosvetového majetku“ bez ohľadu na to, z čoho majetok pozostáva, a bez ohľadu na miesto, kde sa nachádza.

46 Podľa týchto vlád je právna úprava dotknutá vo veci samej z tohto hľadiska v súlade s judikatúrou vyplývajúcou z rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225), podľa ktorej práve členský štát usadenia sa je v zásade povinný posúdiť celkovú daňovú kapacitu rezidenta a prípadne mu poskytnúť nezdaniťné sumy podľa jeho osobnej situácie, pričom príjem nerezidenta dosiahnutý na území štátu veľa čo predstavuje len časť jeho celkového príjmu. Na základe toho je v predmetnej veci základ dane z dedičstva v prípade nerezidenta spravidla nižší než základ dane v prípade rezidenta.

47 Ďalej nemecká a belgická vláda sa v tejto súvislosti pripájajú k tvrdeniu vnútroštátneho súdu, že Súdny dvor síce takúto argumentáciu neuplatnil v už citovanom rozsudku Mattner, ktorý sa týkal takého rozdielného zaobchádzania, o aké ide vo veci samej, avšak tento rozsudok sa netýkal výpočtu dane z dedičstva z celého majetku, ktorý je predmetom dedenia, ale výpočtu dane z darovania týkajúcej sa len jednej nehnuteľnosti, takže v tomto prípade neexistoval nijaký

objektívny rozdiel medzi darovaním, na ktoré sa vzťahuje režim „iasto“nej daňovej povinnosti, a darovaním, na ktoré sa vzťahuje režim neobmedzenej daňovej povinnosti.

48 Treba však uviesť, že Súdny dvor uvedenú argumentáciu zamietol nielen, ako to tvrdia tieto vlády, z hľadiska výpočtu splatnej dane z prevodu na základe darovania nehnuteľného majetku (rozsudok Mattner, už citovaný, body 35 až 38), ale aj z hľadiska výpočtu dane z dedičstva platenej z takejto nehnuteľnosti (pozri rozsudky Jäger, už citovaný, bod 44; Eckelkamp a i., už citovaný, body 61 až 63, ako aj Arens-Sikken, už citovaný, body 55 až 57).

49 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ ide o výšku dane z dedičstva splatnej z dôvodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Nemecku, neexistuje nijaký objektívny rozdiel, ktorý by odôvodňoval rozdielne daňové zaobchádzanie na jednej strane v situácii osôb, z ktorých ani jedna nemá bydlisko v tomto členskom štáte, a na druhej strane v situácii, keď aspoň jedna z nich má bydlisko v uvedenom štáte. Výška dane z dedičstva v prípade nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Nemecku sa totiž vypočíta podľa ErbStG na základe hodnoty tejto nehnuteľnosti a osobného vzťahu medzi poručníkom a dedičom. Ani prvé, ani druhé kritérium nezávisí od bydliska poručníka alebo dediča (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).

50 Navyše nemecká právna úprava jednak nadobúdateľa pri dedení medzi nerezidentmi a jednak nadobúdateľa pri dedení zahŕňajúcom aspoň jedného rezidenta v zásade považuje za zdaniteľné osoby povinné zaplatiť daň z dedičstva za nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Nemecku. Len vo vzťahu k nezdaniteľnej sume uplatňovanej na základ dane zaobchádza táto právna úprava na účely výpočtu dane z dedičstva pri nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Nemecku rozdielne s dedením medzi nerezidentmi a s dedením zahrňujúcim rezidenta. Naopak triedy a sadzby dane upravené v § 15 a 19 ErbStG sa určujú podľa rovnakých pravidiel.

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

52 Treba, samozrejme, uznať, ako to tvrdia nemecká a belgická vláda, že základ dane pri dedení dedičom nerezidentom, ak podlieha v Nemecku „iasto“nej povinnosti platiť daň z dedičstva, je podľa vyjadrenia týchto vlád „v zásade“ nižší než základ dane dediča, ktorý je rezidentom alebo nerezidentom a ktorý má v tomto členskom štáte v súvislosti s touto daňou neobmedzenú daňovú povinnosť.

53 Táto skutočnosť však nemôže spochybniť predchádzajúce tvrdenia, pretože výška nezdaniteľnej sumy uplatnenej na základ dane upravená právnou úpravou dotknutou vo veci samej sa vôbec nemení podľa výšky základu dane z dedičstva, ale je stále rovnaká bez ohľadu na to, aká je výška základu dane. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru totiž vyplýva, že táto nezdaniteľná suma sa automaticky poskytne každému dedičovi len z dôvodu, že je zdaniteľnou osobou podliehajúcou dani z dedičstva v Nemecku na účely oslobodenia časti rodinného majetku

formou zníženia celkovej výšky dedičstva. Rovnako status zdaniteľnej osoby nezávisí od miesta bydliska, keďže predmetná právna úprava zdanenia dedičstva akékoľvek nadobudnutie nehnuteľností nachádzajúcej sa v Nemecku bez ohľadu na to, či zosnulý alebo dedič sú, alebo nie sú rezidentmi, a čiastočné oslobodenie rodinného majetku sa týka rovnako všetkých zdaniteľných osôb, ktoré podliehajú dani z dedičstva v Nemecku, či už sú rezidentmi alebo nerezidentmi, lebo cieľom tohto oslobodenia je znížiť celkovú sumu dedičstva.

54 V dôsledku toho nadobúdateľ dedičstva, ktorého základ dane sa v Nemecku, rovnako ako v prípade pána Welteho vo veci samej, obmedzuje na nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v tomto členskom štáte, si – na rozdiel od pána Welteho – môže uplatniť nezdaniteľnú sumu vo výške 500 000 eur, pokiaľ takúto nehnuteľnosť nadobudol od osoby bývajúcej na území Nemecka, s ktorou je v manželskom zväzku, alebo ak uvedený nadobúdateľ bývajúci v Nemecku nadobudol túto nehnuteľnosť od osoby, ktorá na území Nemecka nebýva.

55 Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že výška nezdaniteľnej sumy nezávisí od výšky základu dane, ale priznáva sa dedičovi ako zdaniteľnej osobe, čiastočné zdanenie dediča nerezidenta po zosnulom nerezidentovi nepredstavuje okolnosť, ktorá by v súvislosti s nezdaniteľnou sumou objektívne odlišovala situáciu tohto dediča od situácie dediča nerezidenta po zosnulom rezidentovi alebo situáciu dediča rezidenta po zosnulom rezidentovi, resp. nerezidentovi.

56 Z toho vyplýva, že vo veci samej je situácia pána Welteho porovnateľná jednak so situáciou ktoréhokoľvek dediča, ktorý dedením nadobudne nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v Nemecku od zosnulej osoby, ktorá v tomto členskom štáte bývala a s ktorou bol v manželskom zväzku, a jednak so situáciou dediča bývajúceho v Nemecku, ktorý takúto nehnuteľnosť nadobudne od zosnulého manželského partnera, ktorý v tomto členskom štáte nebýval.

57 Treba teda preskúmať, či taká právna úprava, o akú ide vo veci samej, môže byť objektívne odôvodnená naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ako to subsidiárne tvrdí nemecká vláda.

O existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu

58 Po prvé nemecká vláda tvrdí, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej zodpovedá zásade daňovej koherencie. Výhoda zníženého základu dane je totiž v režime čiastočného zdanenia vykompenzovaná nevýhodou zníženej nezdaniteľnej sumy, zatiaľ čo výhoda vyššej nezdaniteľnej sumy je v režime neobmedzeného zdanenia vykompenzovaná nevýhodou vyplývajúcou z oveľa vyššieho základu dane.

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

60 V predmetnej veci stačí konštatovať, že daňová výhoda v členskom štáte, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom dedenia, spočíva v tom, že nezdaniteľná suma sa na základ dane uplatní v plnej výške v prípade, že toto dedenie zahŕňa minimálne jedného rezidenta tohto štátu, nie je v tomto štáte vykompenzovaná určitou daňovou záťažou vzťahujúcou sa na daň z dedičstva (pozri analogicky rozsudok Mattner, už citovaný, bod 54).

61 Z toho vyplýva, že právna úprava dotknutá vo veci samej nemôže byť odôvodnená

potrebou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému.

62 Po druhej nemecká vláda uvádza, že vnútroštátne predpisy dotknuté vo veci samej slúžia na zabezpečenie účinnosti daňových kontrol. Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) totiž stanovuje rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov, ktorý však neexistuje medzi príslušnými orgánmi členských štátov a príslušnými orgánmi tretej krajiny, pretože tretia krajina neprevzala žiadny záväzok vzájomnej pomoci. Nemecká daňová správa teda nemala možnosť získať presné informácie o pozostalosti zosnulého, ktorý býval vo Švajčiarsku. Najmä povinnosti matričných úradov vystaviť úmrtný list potvrdzujúci úmrtie, povinnosti súdov a notárov prijať uznesenia v prípade smrti alebo vydať potvrdenia o úmrtí, ako aj povinnosti niektorých depozitárov, resp. správcov fondov vydať vyhlásenie sa vzťahujú len na nemecké orgány. Za týchto okolností môže vnútroštátna nemecká správa vychádzať iba z údajov predložených dedičom bez možnosti preveriť ich.

63 Podľa judikatúry Súdneho dvora, ak podľa právnej úpravy členského štátu závisí poskytnutie daňovej výhody od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním informácií od príslušných orgánov tretej krajiny, je v zásade legitímne, že tento členský štát túto výhodu odmietne poskytnúť, pokiaľ sa získať od uvedenej krajiny tieto informácie ukáže nemožné najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tejto tretej krajiny (pozri rozsudky A, už citovaný, bod 63; z 28. októbra 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 44, a z 19. júla 2012, A, C-48/11, bod 36).

64 Ako však uviedol generálny advokát v bodoch 76 a 77 návrhov, informácie, na ktoré poukazuje nemecká vláda, týkajúce sa predovšetkým úmrtných listov a listín vydávaných matričnými úradmi štátu, v ktorom sa začalo dedičské konanie, môžu oznámiť dedičia alebo prípadne daňové orgány tejto krajiny na základe uplatnenia bilaterálneho dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia a spravidla si nevyžadujú zložité posúdenie.

65 V každom prípade podľa vnútroštátnej právnej úpravy si dediči byvajúci v Nemecku môžu od základu dane odpočítať nezdaniteľnú sumu v plnej výške, pokiaľ dedením nadobudne nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v tomto členskom štáte od osoby, ktorá v čase svojej smrti bývala v tretej krajine.

66 Aj takéto dedenie, rovnako ako dedenie vo veci samej, si vyžaduje, aby príslušné nemecké orgány preverili informácie týkajúce sa zosnulého, ktorý býval v tretej krajine.

67 Za týchto okolností nemecká vláda nemôže tvrdiť, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá pri dedení medzi rezidentmi tretej krajiny, akou je Švajčiarska konfederácia, dedičovi nepriznáva právo na odpočítanie nezdaniteľnej sumy v plnej výške od základu dane, je nevyhnutná na zachovanie účinnosti daňových kontrol.

68 Z tohto dôvodu na predloženú otázku treba odpovedať, že články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá v prípade dedenia nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tomto štáte stanovuje, že pokiaľ – ako vo veci samej – zosnulá osoba a nadobúdateľ dedičstva mali v čase úmrtia bydlisko v tretej krajine, akou je Švajčiarska konfederácia, nezdaniteľná suma uplatniteľná na základ dane je nižšia než nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila v prípade, ak by aspoň jeden z nich mal v čase úmrtia bydlisko v uvedenom členskom štáte.

O trovách

69 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 Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá v prípade dedenia nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tomto štáte stanovuje, že pokiaľ – ako vo veci samej – zosnulá osoba a nadobúdateľ dedičstva mali v čase úmrtia bydlisko v tretej krajine, akou je Švajčiarska konfederácia, nezdaniťná suma uplatniteľná na základ dane je nižšia než nezdaniťná suma, ktorá by sa uplatnila v prípade, ak by aspoň jeden z nich mal v čase úmrtia bydlisko v uvedenom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.