

V?c C-11/07

Hans Eckelkamp a další

v.

Belgische Staat

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná hof van beroep te Gent)

„Volný pohyb kapitálu ? ?láanky 56 ES a 58 ES – D?ická da? ? Vnitrostátní právní úprava, kterou se ?ídí výpo?et dan? z p?echodu nemovitého majetku, a která neumož?uje odpo?et ?ástky hypote?ního úv?ru, jíž je tento nemovitý majetek zatížen, z jeho hodnoty, jelikož z?stavitelka m?la v okamžiku své smrti bydlišt? v jiném ?lenském stát? ? Omezení ? Od?vodn?ní ? Neexistence“

Shrnutí rozsudku

1. *P?edb?žné otázky – Pravomoc Soudního dvora – Meze – Pravomoc vnitrostátního soudu*

(?lánek 234 ES)

2. *P?edb?žné otázky – Pravomoc Soudního dvora – Meze – Zjevn? irelevantní otázky a hypotetické otázky položené v kontextu, který vylu?uje užite?nou odpov??*

(?lánek 234 ES)

3. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – D?ická da?*

(?láanky 56 ES a 58 ES)

1. V rámci ?ízení upraveného v ?láanku 234 ES založeného na jasné d?lb? ?inností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem spadá posouzení skutkových okolností v?ci do pravomoci vnitrostátního soudu. Soudní dv?r se tedy m?že vyslovit pouze k výkladu nebo platnosti p?edpisu Spole?enství ve sv?tle skute?ností, jež mu uvede vnitrostátní soud. Stejn? tak je v?cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor p?edložen a jenž musí nést odpov?dnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti v?ci jak nezbytnost rozhodnutí o p?edb?žné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V d?sledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Spole?enství, je Soudní dv?r v zásad? povinen rozhodnout.

(viz body 27, 52)

2. V rámci ?ízení upraveného v ?láanku 234 ES je možné odmítnout rozhodnutí o p?edb?žné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Spole?enství nemá žádný vztah k realit? nebo p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, pokud Soudní dv?r nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užite?nou odpov?? na otázky, které jsou mu položeny.

(viz bod 28)

3. ?lánek 56 ES ve spojení s ?láankem 58 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání

vnitrostátním právním předpisem upravujícím výpočet dědické daně a daně z přechodu majetku, jež je třeba uhradit z nemovitého majetku nacházejícího se v členském státě, které nestanoví odčitelnost dluhů váznoucích na tomto nemovitém majetku, jestliže zřetelitel nemohl v okamžiku své smrti bydlet v tomto státě, ale v členském státě jiném, zatímco takováto odčitelnost je stanovena pro případ, kdy zřetelitel má v tomtéž okamžiku bydlet ve státě, ve kterém se nachází nemovitý majetek, jenž je předmětem dědění.

Jakmile totiž takováto úprava činí odčitelnost určitých dluhů váznoucích na dotčeném nemovitém majetku závislou na místě bydlet zřetelitele v okamžiku jeho smrti, zakládá vyšší daňová zátěž, které v důsledku toho podléhá dědictví nerezidentů, omezení volného pohybu kapitálu.

Toto rozdílné zacházení nelze ospravedlnit tím, že se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné. Pokud vnitrostátní právní úprava nečiní pro účely zdanění nemovité věci nabyté dědáním a nacházející se v dotčeném 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 váznou na této nemovité věci, zacházet s těmito dědici v rámci téhož zdanění rozdílně, aniž by tím byla založena diskriminace. Vnitrostátní zákonodárce totiž tím, že pro účely dědické daně zacházel 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.

Krom toho členský stát, v němž se nachází nemovitý majetek, který je předmětem dědění, 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 měl zřetelitel bydlet v okamžiku své smrti, existuje nezávisle na jeho vůli možnost přiznat daňový zápočet, který by mohl zcela nebo zčásti kompenzovat újmu, která byla zřetelitelovým dědicem způsobena tím, že v členském státě, v němž se zřetelitel nachází, nelze při výpočtu daně z přechodu nemovitosti odečíst dluhy, jež na tomto nemovitém majetku váznou.

(viz body 46, 60, 63, 68, 71 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

11. září 2008 (*)

„Volný pohyb kapitálu – články 56 ES a 58 ES – Dědická daň – Vnitrostátní právní úprava, kterou se řídí výpočet daně z přechodu nemovitého majetku, a která neumožňuje odpočet částky hypotečního úvěru, jíž je tento nemovitý majetek zatížen, z jeho hodnoty, jelikož zřetelitelka měla v okamžiku své smrti bydlet v jiném členském státě – Omezení – Odvodnění – Neexistence“

Ve věci C-11/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hof van beroep te Gent (Belgie) ze dne 11. ledna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne

18. ledna 2007, v řízení

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

proti

Belgische Staat,

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: B. Fülöp, rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

– za H. Eckelkampa, N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkampa, J. Eckelkamp a J. Eckelkampa B. Coopmanem a M. Van Daelem, advocaten,

– za belgickou vládu L. Van den Broeck, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. Haeltermanem, 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 12 ES, 17 ES, 18 ES, 56 ES a 58 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi dčdici německé občanky H. Eckelkamp, zemřelá v Německu, a FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (veřejná finanční služba, správce daně z přidané hodnoty, evidence a státního majetku) ohledně toho, že uvedený orgán odmítl odečíst z daně z přechodu nemovitého majetku, který H. Eckelkamp vlastnila v Belgii, dluhy, jež na něm vázly, jelikož v okamžiku své smrti neměla bydliště

na území Belgie.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

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

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

4 Mezi způsoby pohybu kapitálu vyjmenovanými v příloze I směrnice 88/361/EHS, je v bodě XI této přílohy upraven „osobní pohyb kapitálu“, který zahrnuje i dědictví a odkazy.

Vnitrostátní právní úprava

5 V Belgii spadá stanovení sazby, základu, a snížení dědické daně, jakož i osvobození od této daně do pravomoci jednotlivých regionů.

6 Článek 1 vlámského zákona o dědických daních (dále jen „zákon o dědických daních“) stanoví:

„Tímto se stanoví následující daně:

1) dědická daň z celkové hodnoty pozůstalosti po obyvateli Belgického království po odpůtu dluhů;

2) daň z přechodu majetku *mortis causa* z hodnoty nemovitého majetku, který se nachází na území Belgického království a náleží k pozůstalosti po osobě, která není obyvatelem Belgického království.

Za obyvatele Belgického království se považuje osoba, která měla v době úmrtí bydliště v Belgickém království nebo se tam nacházelo středisko jejích majetkových zájmů.“

7 Podle článku 15 zákona o dědických daních je dědická daň splatná z veškerého majetku vlastněného zemřelým po odečtení dluhů bez ohledu na skutečnost, kde se nachází.

8 Článek 18 zákona o dědických daních vztahující se na nerezidenty zní takto:

„Daň z přechodu majetku *mortis causa* je splatná z veškerého nemovitého majetku, který se nachází v Belgii a byl vlastněn zemřelým nebo nezvěstným bez ohledu na dluhy a závazky vážnoucí na pozůstalosti.“

9 Podle článku 29 zákona o dědických daních musí dluh, má-li být uznán jako závazek, existovat ještě v den smrti, což může být prokázáno jakýmkoliv děkazním prostředkem, který je právně přípustný, pokud jde o jednání mezi věřitelem a dlužníkem.

10 Článek 40 zákona o dědických daních stanoví, že lhůta, ve které musí být podáno přiznání k dědické dani, je pět měsíců ode dne smrti, pokud smrt nastala na území Belgického království, a

šest měsíců ode dne smrti, pokud nastala v jiném evropském státě.

11 Podle článku 41 zákona o dědických daních:

„Lhůta, ve které musí být podáno přiznání k dědické dani, může být prodloužena generálním ředitelem evidence a státního majetku.

Přiznání podané v zákonem stanovené lhůtě nebo lhůtě prodloužené generálním ředitelem může být opraveno za předpokladu, že uvedená lhůta dosud neuplynula, pokud se úřastníci řízení takového práva výslovně nevzdají prohlášením učiněným v souladu se zákonnými požadavky.

12 Článek 48 odst. 1 zákona o dědických daních uvádí tabulku obsahující sazby, které se použijí pro dědickou daň a pro daň z přechodu majetku *mortis causa*. Třetí pododstavec čl. 48 odst. 2 zní takto:

„Dluhy a výdaje na pohřeb se přednostně odečtou od movitého majetku a aktiv uvedených v článku 60a, pokud osoby podávající přiznání neprokáží, že dluh vznikl pouze za účelem nabytí nebo zachování nemovitého majetku.“

13 Mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo neexistuje dohoda o zamezení dvojímu zdanění, pokud jde o zdanění dědictví.

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

14 Žalobci v převodním řízení jsou dědici H. Eckelkamp, německé občanky, která zemřela v Düsseldorfu (Německo) dne 30. prosince 2003.

15 Dne 13. listopadu 2002 podepsala H. Eckelkamp dokument obsahující uznání svého dluhu vůči jednomu z žalobců v převodním řízení, H. Eckelkampovi. Notářským zápisem ze dne 5. března 2003 udělila poslední uvedenému plnou moc k zřízení hypotéky na nemovitost v Knokke-Heist (Belgie) k zajištění úhrady tohoto dluhu.

16 Dne 29. března 2004 podali žalobci v převodním řízení ve lhůtě šesti měsíců od smrti H. Eckelkamp přiznání k dědické dani z pozstalosti v Belgii, uvádějící v části aktiv majetek v hodnotě 200 000 eur. V části pasiv bylo v přiznání uvedeno „nihil“ (nic).

17 Z vyjádření žalobců v převodním řízení a belgické vlády vyplývá, že před podáním tohoto přiznání došlo k výměně elektronické korespondence mezi jedním z těchto žalobců a příslušnými belgickými daňovými orgány. Zmíněné orgány při této příležitosti uvedly, že podle příslušných vlámských předpisů se daň z přechodu majetku *mortis causa* uplatní na celou pozstalost zřizovatele nacházející se v Belgii, a to bez odporu závazků. Jelikož H. Eckelkamp neměla v okamžiku své smrti bydliště v Belgii, nemohl být její dluh zohledněn pro účely výpočtu daně z přechodu majetku.

18 Daň z přechodu majetku *mortis causa*, o níž se vede spor v převodním řízení, byly vypočteny na základě přiznání podaného dne 29. března 2004.

19 Poté, co žalobci v převodním řízení uhradili, podle vlastního vyjádření „s výhradou veškerých svých práv“, tuto daň, podali dne 31. prosince 2004 žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Brugge (soud prvního stupně v Brugge), již se domáhají, aby takto uhrazená daň byla znovu vypočtena, a zejména aby byl pro účely tohoto výpočtu zohledněn dluh H. Eckelkamp.

20 Uvedený soud dne 30. května 2005 zamítl jejich žalobu z toho důvodu, že byla podána po uplynutí lhůty stanovené zákonem o dědických daních pro zohlednění nových skutečností při

určení základu dlužné d?dické dan? nebo dan? z p?echodu majetku.

21 Žalobci v p?vodním ?ízení se proti tomuto rozhodnutí odvolali k p?edkládajícímu soudu, p?i?emž ve svém odvolání tvrdili, že ustanovení zákona o d?dických daních týkající se výpo?tu dan? z p?echodu majetku porušují právo Spole?enství. Mají za to, že tato ustanovení zakládají nep?ímou diskriminaci na základ? státní p?íslušnosti a zakázané omezení pohybu kapitálu.

22 V ?ízení p?ed p?edkládajícím soudem se Belgische Staat dovolával uplynutí lh?ty stanovené zákonem o d?dických daních pro zohledn?ní nových skute?ností p?i určení základu dan? z p?echodu majetku a tvrdil, že každopádn? nebylo prokázáno, že by sporný dluh existoval ještě v okamžiku smrti H. Eckelkamp. Jelikož dot?ená osoba nem?la v okamžiku své smrti bydlišt? v Belgii, nemohla být od základu dan? z p?echodu majetku ode?tena žádná pasiva. ?lánkem 58 ES není dot?eno právo ?lenských stát? uplat?ovat ustanovení jejich da?ových p?edpis?.

23 Podle p?edkládajícího soudu ze soukromn? sepsané listiny ze dne 13. listopadu 2002 a z veřejné listiny ze dne 5. ?ervna 2003 jasn? vyplývá, že se H. Eckelkamp smluvn? zavázala splatit p?ijatou p?j?ku ve výši 220 000 eur.

24 Hof van beroep te Gent dosp?l k záv?ru, že ve sporu v p?vodním ?ízení vyvstaly otázky výkladu práva Spole?enství, a rozhodl se p?erušit ?ízení a p?edložit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Brání ?lánek 12 ES ve spojení s ?lásky 17 ES a 18 ES a ?lánek 56 ES ve spojení s ?lánkem 57 ES a 58 ES vnitrostátní právní úprav? ?lenského státu, která stanoví, že je-li d?d?ním nabyt nemovitý majetek, který se nachází v jednom ?lenském státu (stát, kde se nemovitý majetek nachází), vybírá tento stát z hodnoty tohoto nemovitého majetku da?, p?i?emž odpo?et ve výši hodnoty závazk?, jimiž je tento nemovitý majetek zatížen (jako nap?íklad dluh zajišt?ný hypote?ní plnou mocí ohledn? tohoto nemovitého majetku) sice p?ipouští v tom p?ípad?, že z?stavitel bydlel v dob? svého úmrtí ve státu, kde se nemovitý majetek nachází, avšak nikoli v tom p?ípad?, že z?stavitel v dob? svého úmrtí bydlel v jiném ?lenském státu (státu bydlišt?)“

K p?ípustnosti žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce

25 Belgická vláda má za to, že žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce je nep?ípustná. Zprv? tvrdí, že z d?vodu pozdního podání žaloby na p?epo?tení výše p?edm?tné dan? z p?echodu majetku nem?že p?edkládající soud v žádném p?ípad? vyhov?t návrhu žalobce? v p?vodním ?ízení. Lh?ta, kterou m?li podle belgických procesních p?edpis? ke zm?n? údaj?, na jejichž základ? se vypo?ítá da? z p?echodu majetku, uplynula n?kolik m?síc? p?ed podáním této žádosti. Odpov?? na položenou otázku je v d?sledku toho nejen nepot?ebná, nýbrž i o?ividn? irelevantní pro ú?ely rozhodnutí, jež má p?ijmout p?edkládající soud.

26 Zadruhé má za to, že ve fázi, v níž se nachází p?vodní ?ízení, je položená otázka ?ist? hypotetická. V této fázi nepodal dosud p?edkládající soud odpov?? na otázky, které jsou rozhodující pro ?ešení sporu v p?vodním ?ízení, jež se týkají zejména toho, zda mezi uvedeným dluhem a dot?enou nemovitostí existovala souvislost takové povahy, aby mohl být tento dluh považován za vážnoucí na této nemovitosti. V tomto ohledu belgická vláda na jednání zd?raznila, že v projednávané v?ci neexistuje hypotéka zat?žující tento nemovitý majetek, jenž se nalézá v Belgii, ale pouze hypote?ní plná moc, kterou H. Eckelkamp p?ed smrtí ud?lila svému bratrovi. Jelikož podle této vlády hypote?ní plná moc zakládá pouze právo t?etí osoby na p?ípadné z?ízení hypotéky ohledn? ur?ité nemovitosti, a takováto hypotéka z?ízena nebyla, neexistuje žádný dluh vážnoucí na p?edm?tné nemovitosti ve smyslu judikatury Soudního dvora. Položená otázka má tudíž hypotetickou povahu.

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 234 ES založeného na jasné dělbě funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem spadá posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu. Stejně tak je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předložení otázky pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudky ze dne 12. dubna 2005, Keller, C-145/03, Sb. rozh. s. I-2529, bod 33, a ze dne 18. března 2007, Lucchini, C-119/05, Sb. rozh. s. I-6199, bod 43).

28 Odmítnout rozhodnutí o předložení otázky položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmetu sporu v předloženém řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 13. března 2001, PreussenElektra, C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39, ze dne 22. ledna 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Recueil, s. I-607, bod 19, a výše uvedený rozsudek Lucchini, bod 44).

29 Je třeba uvést, že tak tomu v projednávaném případě není.

30 Soudní dvůr je totiž žádán, aby upřesnil, zda jsou vnitrostátní soudy podle práva Společenství povinny neuplatňovat určitá ustanovení zákona o dědických daních týkající se výpočtu daně z přechodu majetku, která žalobci v předloženém řízení považují za příčinu omezení volného pohybu kapitálu. Jeví se tudíž, že položená otázka souvisí s předmetem sporu v předloženém řízení, jak byl definován předkládajícím soudem, a že odpověď na tuto otázku může být pro zmíněný soud potřebná pro rozhodnutí, zda jsou předmetná ustanovení uvedeného zákona o dědických daních v souladu s právem Společenství.

31 Belgická vláda jistě jednak popírá, že by mezi dluhem H. Eckelkamp vůči jejímu bratrovi a dědickou nemovitostí existovala souvislost takové povahy, aby mohl být tento dluh považován za vážnoucí na dotčené nemovitosti, a jednak zdůrazňuje, že lhůty stanovené příslušnými ustanoveními belgického práva, v nichž lze doplnit nové skutečnosti pro stanovení základu daně z přechodu nemovitosti, uplynuly před datem podání žaloby v předloženém řízení.

32 Nicméně je na jedné straně třeba připomenout, že pouze předkládající soud je příslušný ke zjištění a posouzení skutkového stavu ve sporu, který mu byl předložen, jakož i k výkladu a uplatňování vnitrostátního práva (viz rozsudek ze dne 4. května 1999, Sürül, C-262/96, Recueil, s. I-2685, bod 95). Tomuto soudu, a nikoli Soudnímu dvoru, přísluší určit dosah a účinek hypoteční plné moci v belgickém právu, jakož i důsledky takovéto plné moci, což se týká zřetelně nemovitosti nacházející se v Belgii.

33 Navíc ze spisu předloženého Soudnímu dvoru zaprvé vyplývá, že neexistence zmínky o sporném dluhu v přiznání podaném žalobci v původním řízení vycházela z ustanovení zákona o dani dani daních, která nepředpokládají zahrnutí takovýchto dluhů, jestliže zřetel nemohl v okamžiku své smrti bydlet v Belgii, tedy z ustanovení, která vedla předkládající soud k položení předložené otázky ohledně výkladu práva Společenství. Z druhé příslušné orgány informovaly žalobce v původním řízení před podáním sporného přiznání k dani dani, že dluh H. Eckelkamp nemůže být vzat na zřetel pro účely výpočtu daně z přechodu majetku *mortis causa*, jelikož tato zřetelka nemohla k okamžiku své smrti bydlet v Belgii. Záleží, jak vyplývá z bodu 19 tohoto rozsudku, podali žalobci v původním řízení zmíněné přiznání s výhradou veškerých svých práv.

34 Na druhé straně je třeba připomenout, že řízení o předložené otázce spočívá na dialogu mezi soudy, jehož zahájení zcela závisí na tom, jak vnitrostátní soud posoudí relevanci a nezbytnost předložené otázky (viz rozsudek ze dne 12. dubna 2008, Kempter, C-2/06, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 42). Předkládající soud sice konstatoval, že se přiznání podané dani stalo konečným uplynutím zákonné lhůty pro podání takovýchto přiznání, to však nemění nic na tom, že položená otázka umožňuje stanovit prvky výkladu práva Společenství, které lze podle názoru předkládajícího soudu užitečně použít – s uplatněním tohoto práva – k vyřešení sporu, který je jím projednáván (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. září 1982, Vlaeminck, 132/81, Recueil, s. 2953, body 13 a 14).

35 Z toho plyne, že projednávanou žádost o rozhodnutí o předložené otázce je třeba považovat za přípustnou.

K předložené otázce

36 Svou otázkou se předkládající soud v podstatě ptá, zda je třeba vykládat jednak ustanovení článků 12 ES, 17 ES a 18 ES, a jednak ustanovení článků 56 ES a 58 ES v tom smyslu, že brání uplatnění takové právní úpravy členského státu, jako je úprava, o kterou se jedná v původním řízení, která se týká výpočtu daně dani daně a daně z přechodu nemovitého majetku nacházejícího se v daném členském státě a nestanoví odpočitatelnost dluhů vázancích na dotčené nemovitosti, jestliže zřetel nemohl v okamžiku své smrti bydlet v členském státě, v němž se tato nemovitost nachází, ale v jiném členském státě, přičemž takováto odpočitatelnost je stanovena pro případ, kdy dotčená osoba mohla v okamžiku své smrti bydlet ve státě, ve kterém se nachází daná nemovitost.

37 Článek 56 odst. 1 ES obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Federconsumatori a další, C-463/04 a C-464/04, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 19 a citovaná judikatura).

38 Jelikož Smlouva o ES neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, Soudní dvůr již dříve uznal informativní hodnotu klasifikace obsažené v příloze směrnice 88/361, třebaže tato byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (které se staly články 69 a 70 odst. 1 ES, zrušenými Amsterodamskou smlouvou), přičemž podle jejího úvodu je v ní obsažený seznam pouze demonstrativní (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. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 41; výše uvedený rozsudek Federconsumatori a další, bod 20, a rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 24).

39 V tomto ohledu Soudní dvůr, který zejména připomněl, že dani, jež představuje přechod majetku zřetelou osobou na jednu či více osob, nebo, jinými slovy, přechod

vlastnického práva k různým majetkovým hodnotám, právům atd., z nichž sestává d?dictví, na d?dice, spadá do bodu XI přílohy I směrnice 88/361, nazvaného „Osobní pohyb kapitálu“, rozhodl, že d?d?ní představuje pohyb kapitálu ve smyslu ?látku 56 ES, s výjimkou p?ípad?, kdy jsou prvky zakládající d?dictví omezeny hranicemi jediného ?lenského státu (viz rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Barbier, C?364/01, Recueil, s. I?15013, bod 58, výše uvedený rozsudek van Hilten?van der Heijden, bod 42, a výše uvedený rozsudek Jäger bod 25).

40 Situace, kdy osoba s bydlištěm v N?mecku zanechá v okamžiku své smrti sv?j nemovitý majetek nacházející se v Belgii jiným osobám, jež mají bydliště v N?mecku a Nizozemsku, a je vypo?ítávána da? z p?echodu majetku v Belgii, nep?edstavuje v žádném p?ípad? situaci ?ist? vnitrostátní.

41 V d?sledku toho je d?d?ní ve v?ci v p?vodním ?ízení pohybem kapitálu ve smyslu ?l. 56 odst. 1 ES.

42 Nejprve je t?eba zkoumat, zda v souladu s tvrzením žalobce? v p?vodním ?ízení a Komise Evropských spole?enství p?edstavuje taková vnitrostátní úprava, jako je ta, jež je p?edm?tem p?vodního ?ízení, omezení pohybu kapitálu.

43 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že vnitrostátní ustanovení ur?ující hodnotu nemovitého majetku pro ú?ely výpo?tu výše dan? splatné v p?ípad? nabytí majetku d?d?ním mohou nejen odrazovat od nákupu nemovitého majetku v dot?eném ?lenském stát?, ale mohou mít rovn?ž za následek snížení hodnoty d?dictví osoby s bydlištěm v jiném ?lenském stát?, než kde se dot?ený majetek nachází (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Barbier, bod 62, a Jäger, bod 30).

44 Co se tý?e p?ípadu d?d?ní, judikatura potvrdila, že opat?enými zakázanými podle ?l. 56 odst. 1 ES jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, jejichž následkem se snižuje hodnota d?dictví osoby s bydlištěm v jiném stát?, než je ?lenský stát, v n?mž se doty?ný majetek nachází a který zda?uje d?d?ní tohoto majetku (výše uvedené rozsudky van Hilten?van der Heijden, bod 44, a Jäger, bod 31).

45 V tomto p?ípad? mají ustanovení vnitrostátního práva, o n?ž jde v p?vodním ?ízení – jelikož vedou k tomu, že poz?stalost zahrnující nemovitý majetek nacházející se na území Belgického království podléhá vyšší dani z p?echodu majetku, než je d?dická da?, kterou by bylo nutno uhradit v p?ípad?, že by z?stavitel m?l v okamžiku své smrti bydliště v uvedeném ?lenském stát? – za následek omezení pohybu kapitálu tím, že zp?sobují snížení hodnoty d?dictví, které obsahuje takovouto majetkovou hodnotu.

46 Jakmile totiž tato úprava ?iní od?itatelnost ur?itých dluh? vázoucích na dot?eném nemovitém majetku závislou na místě bydliště z?stavitele v okamžiku jeho smrti, zakládá vyšší da?ová zát?ž, které v d?sledku toho podléhá d?dictví nerezident?, omezení volného pohybu kapitálu.

47 Tento záv?r nelze zpochybnit argumentem belgické vlády, podle n?jž zákon o d?dických daních nezakládá omezení, jelikož p?i výpo?tu d?dických daní a daní z p?echodu majetku existuje objektivní rozdíl mezi postavením rezident? a nerezident?, a je logické, že pouze ?lenský stát, v n?mž má z?stavitel bydliště, je p?i výpo?tu d?dické dan? schopen zohlednit všechny sou?ásti d?dictví, skládající se z aktiv i pasiv a z movitého i nemovitého majetku. Tyto okolnosti jsou totiž bez významu vzhledem ke kritériím vyplývajícím z judikatury citované v bodech 43 a 44 tohoto rozsudku (viz, rovn?ž v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Jäger, bod 34).

48 Belgická vláda nicmén? tvrdí, že v?c v p?vodním ?ízení, na rozdíl od v?ci, v níž bylo

rozhodnuto výše uvedeným rozsudkem Barbier, je charakterizována neexistencí bezpodmínečné povinnosti právního převodu vlastnického práva k danému nemovitému majetku, jakož i neexistencí předchozího ekonomického přechodu vlastnictví k tomuto majetku, stejně jako neexistencí jeho zatížení, jelikož hypoteční plná moc, jíž se dovolávají žalobci v převodním řízení, nepředstavuje v žádném případě dluh váznoucí na zmíněném nemovitém majetku ve smyslu tohoto rozsudku.

49 Je třeba připomenout, že ve věci, ve které bylo rozhodnuto výše uvedeným rozsudkem Barbier, se položená otázka týkala výpočtu částky dlužné daně v případě nabytí dříve nemovitého majetku nacházejícího se v určitém členském státě, a zohlednění – k určení hodnoty tohoto majetku – bezpodmínečné povinnosti, kterou má držitel věcného práva, převést toto právo na třetí osobu, která je ekonomickým vlastníkem této nemovitosti. Tento dluh byl tudíž vázán přímo na nemovitý majetek, který byl předmětem dictví.

50 Stejně tak Soud již v rámci článků 49 ES a 50 ES uvedl, že vnitrostátní právní úprava, která v daňové 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 především na újmu státním příslušníkům jiných členských států, a odporuje tedy člámkům (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, body 27 a 28).

51 Při jednání před Soudním dvorem bylo jak žalobci v převodním řízení, tak i Komisí s odvoláním na danou hypoteční plnou moc tvrzeno, že existovala dostatečná souvislost mezi nemovitým majetkem nabytým dříve a dotčeným dluhem. Komise však připustila, že jelikož hypoteční plná moc nezatažuje dotčený nemovitý majetek nacházející se v Belgii, ale případně i jiné nemovitosti, bylo by možné zpochybnit souvislost mezi předmětným dluhem a uvedeným nemovitým majetkem.

52 Podle formulace otázky položené předkládajícím soudem však zajištění dluhu hypoteční plnou mocí k nemovitému majetku představuje zatížení tohoto majetku. V rámci řízení podle článku 234 ES se Soudní dvůr může vyslovit pouze k výkladu nebo platnosti předpisu Společenství ve světle skutečností, jež mu uvede vnitrostátní soud (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. července 1998, Dumon a Froment, C-235/95, Recueil, s. I-4531, bod 25).

53 Jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku, přísluší předkládajícímu soudu, a nikoli Soudnímu dvoru, ověřit podle belgického práva povahu a účinek takové hypoteční plné moci, jako je ta, o kterou se jedná v převodním řízení, a určit, zda ve skutečnosti existuje přímá souvislost mezi dovolávaným dluhem a nemovitým majetkem, jenž je předmětem výpočtu daně z přechodu majetku ve věci v převodním řízení.

54 V každém případě je třeba uvést, že skutečnost, že odvídatelnost dluhů váznoucích na určitém nemovitém majetku podléhá podmínce, že zřizovatel měl v okamžiku své smrti bydliště ve státě, v němž se tento nemovitý majetek nachází, zakládá omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané čl. 56 odst. 1 ES.

55 Následně je zapotřebí zkoumat, zda takto zjištěné omezení volného pohybu kapitálu může být z hlediska ustanovení Smlouvy o ES odvodněné.

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

57 Toto ustanovení článku 58 ES musí být jako odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu předem striktního výkladu. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště v členského státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz výše uvedený rozsudek Jäger, bod 40).

58 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 zastavené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“ (viz rozsudky Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 44; Manninen C-35/98, bod 28, a výše uvedený rozsudek Jäger, bod 41). Krom toho, aby bylo v případě dědičné daně a daně z přechodu majetku, k nimž vzniká povinnost z nemovitého majetku nacházejícího se na území Belgického 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 dotčenou právní úpravou.

59 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 dotčená v převodním řízení, která pro účely výpočtu dědičné daně jiní rozdíl v odpověditelnosti dlužní, které vážnou na nemovitosti nacházející se v dotčeném členském státě podle toho, zda zřizovatel měl v okamžiku své smrti bydliště v tomto členském státě, nebo v 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 výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 43, Manninen, bod 29, a Jäger, bod 43).

60 V tomto ohledu je předně třeba konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda a co je připomínáno v bodě 47 tohoto rozsudku, nelze toto rozdílné zacházení ospravedlnit tím, že se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné.

61 S výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, týkajících se povahy a účinku hypoteční plné moci a odpovědi na otázku, zda daná plná moc ve věci v převodním řízení zatěžuje nemovitý majetek, který je předem dědičný – což, jak se zdá, vyplývá ze spisu – by totiž výpočet dědičné daně a daně z přechodu majetku byl při uplatnění této právní úpravy přímo vázán na hodnotu tohoto nemovitého majetku. V takovém případě by objektivně neexistoval žádný rozdíl v situacích, který by mohl odvodňovat nerovnost v daňovém zacházení ohledně jednak výše dědičné daně v případě nemovitého majetku nacházejícího se v Belgii, který náleží osobě, jež má v tomto členském státě v okamžiku své smrti bydliště, a jednak výše daně z přechodu majetku v případě, kdy nemovitý majetek náleží osobě, jež má v okamžiku své smrti bydliště v jiném členském státě. Postavení dědiců H. Eckelkamp by proto bylo srovnatelné s postavením kteréhokoli jiného dědice, jehož nabývané dědictví zahrnuje nemovitý majetek v Belgii zřizovaný osobou, která měla v okamžiku své smrti bydliště v uvedeném státě (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Jäger, bod 44).

62 Podle tvrzení žalobce v převodním řízení belgická právní úprava v zásadě považuje dědice osob, které byly v okamžiku své smrti belgickými rezidenty, a dědice osob, které v okamžiku své smrti belgickými rezidenty nebyly, za daňové poplatníky pro účely výběru dědičné daně nebo daně z přechodu majetku, co se týče nemovitého majetku nacházejícího se v Belgii. K rozdílnému zacházení s nerezidenty a rezidenty dochází teprve při odpůtu dlužní v rámci dědiční nerezidenty.

63 Pokud vnitrostátní právní úprava nečiní pro účely zdanění nemovité věci nabyté dáráním a nacházející se v dotyčném členském státě rozdíl mezi dárčí osoby, která byla v okamžiku své smrti v postavení rezidenta, a dárčí osoby, která byla v tomto okamžiku v postavení nerezidenta, nemůže, pokud jde o odpočitatelnost závazků, které vážnou na této nemovité věci, zacházet s tímto dárčí v rámci téhož zdanění rozdílně, aniž by tím byla založena diskriminace. Tím, že vnitrostátní zákonodárce zacházel pro účely dárčí daně s nabytím majetku dáráním 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, jakož i ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 35, a – v rámci volného pohybu kapitálu a dárčí daně – rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Arens-Sikken, C-43/07, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 57).

64 Konečně je třeba přezkoumat, zda může být omezení pohybu kapitálu vyplývající z takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v předvodním řízení, objektivně odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

65 Belgická vláda tvrdí, že na základě německé úpravy ohledně majetku zřevitelů by byl dluh, jehož odečtení požadují žalobci v Belgii, v praxi předmětem dvojího odečtení, čemuž je podle judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837) třeba zamezit.

66 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že Soudní dvůr v rámci své judikatury ohledně volného pohybu kapitálu a dárčí daní uvedl, že občan určitého státu nesmí být zbaven možnosti dovolávat se ustanovení Smlouvy z toho důvodu, že využívá daňových výhod, které mu umožňuje právní úprava jiného členského státu než toho, v němž má bydliště (výše uvedený rozsudek Barbier, bod 71).

67 Dále – jak bylo připomenuto v bodě 13 tohoto rozsudku – mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo neexistuje dvoustranná smlouva o zamezení dvojímu zdanění, což se týká dárčí daně.

68 Členský stát, v němž se nachází nemovitý majetek, který je předmětem dárání, 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 měl zřevitel bydliště v okamžiku své smrti, existuje nezávisle na jeho vůli možnost přiznat daňový zápočet, který by mohl zcela nebo zčásti kompenzovat újmu, která byla zřevitelovým dárčím způsobena tím, že v členském státě, v němž se zřevitel nachází, nelze při výpočtu daně z přechodu nemovitosti odečíst dluhy, jež na tomto nemovitém majetku vážnou (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Arens-Sikken, bod 65).

69 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 povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, zejména pak z jejích ustanovení o volném pohybu kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 78).

70 Konečně ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že při výpočtu daně z přechodu majetku vnitrostátní právní úprava dotčená v předvodním řízení zcela vylučuje odečtení dluhů vážoucích na nemovitém majetku spadajícím do dárčí, jestliže dotyčná osoba neměla v okamžiku své smrti bydliště ve státě, v němž se nachází majetek, který je předmětem dárání,

aniž by se pohlíželo k režimu uvedených dluhů, a zejména k neexistenci daňového zápočtu v jiném členském státě, jako je členský stát, v němž měla bydliště zemělá osoba.

71 Na předběžnou otázku je proto nutno odpovědět tak, že článek 56 ES ve spojení s článkem 58 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené v povodním řízení, upravujícím výpočet dědické daně a daně z přechodu majetku, jež je třeba uhradit z nemovitého majetku nacházejícího se v členském státě, který nestanoví odíratelnost dluhů váznoucích na tomto nemovitém majetku, jestliže zřizovatel neměl v okamžiku své smrti bydliště v tomto státě, ale v členském státě jiném, zatímco takováto odíratelnost je stanovena pro případ, kdy zřizovatel má v tomtéž okamžiku bydliště ve státě, ve kterém se nachází nemovitý majetek, jenž je předmětem dědění.

72 Vzhledem k předchozímu není nutno odpovědět na předběžnou otázku v rozsahu, v němž se týká výkladu článků 12 ES, 17 ES a 18 ES.

K nákladům řízení

73 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:

Článek 56 ES ve spojení s článkem 58 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené v povodním řízení, upravujícím výpočet dědické daně a daně z přechodu majetku, jež je třeba uhradit z nemovitého majetku nacházejícího se v členském státě, který nestanoví odíratelnost dluhů váznoucích na tomto nemovitém majetku, jestliže zřizovatel neměl v okamžiku své smrti bydliště v tomto státě, ale v členském státě jiném, zatímco takováto odíratelnost je stanovena pro případ, kdy zřizovatel má v tomtéž okamžiku bydliště ve státě, ve kterém se nachází nemovitý majetek, jenž je předmětem dědění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.