

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 22. apríla 2010*

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. Löhmus a A. Ó Caoimh (spravodajca),

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. februára 2010,

so zreteľom 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 spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom 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), uplatniteľnom v čase skutkového stavu vo veci samej (ďalej 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 poručiteľ v čase svojej smrti, darca v čase vykonania darovania alebo nadobúdateľ v čase 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 nezdržiavali 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), ďalej 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 čase posledného nadobudnutia. Namiesto dane uvedenej v druhej vete sa odpočíta daň, ktorá bola skutočne zaplatená za skoršie nadobudnutia zahrnuté do celkového súčtu, pokiaľ je táto daň vyššia. ...

§ 15: Daňové triedy

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

Daňová trieda I:

(1) ...

(2) vlastné deti a nevlastné deti...

...

§ 16: Nezdaničné sumy

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

(1) ...

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

2. Namiesto nezdaniteľnej sumy uvedenej v odseku 1 sa v prípadoch vymenovaných v § 2 ods. 1 bode 3 uplatní nezdaniteľná suma vo výške 1 100 eur.

...

§ 19: Daňové sadzby

1. Dane sa vyrubujú na základe nasledujúcich percentuálnych sadziieb:

Hodnota nadobudnutého majetku podliehajúceho dani	Percentuálna sadzba v daňovej 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 čase 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 zákonodarca 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 daňovníkov, ktorí podliehajú dani neobmedzene alebo obmedzene. Tento súd sa domnieva, že nie je očividné, či by rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi, 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 zlučiteľný s článkami 39 ES a 43 ES, pretože dôsledky daňovej právnej úpravy v oblasti dane z darovania sú jedným z aspektov, ktoré by štátny príslušník členského štátu mal zohľadniť pri rozhodovaní o uplatnení slobody, ktorú mu Zmluva ES priznáva.
- 16 Za týchto okolností Finanzgericht Düsseldorf rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je potrebné články 39 ES a 43 ES, ako aj článok 56 ES v spojení s článkom 58 ES vykladať tak, že bránia vnútroštátnej právnej úprave členského 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 čase uskutočnenia darovania bydlisko na vnútroštátnom území dotknutého členského štátu?“

O prejudiciálnej otázke

- 17 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 39 ES, 43 ES, 56 ES a 58 ES 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 čase 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 čase mal bydlisko v členskom štáte, v ktorom leží nehnuteľnosť.
- 18 Podľa ustálenej judikatúry článok 56 ods. 1 ES vo všeobecnosti zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými 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 článku 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 článku 69 a článku 70 ods. 1 Zmluvy EHS (teraz článok 69 a článok 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 poručiteľa na jednu alebo niekoľko osôb a ktoré patrí do tejto časti 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 daňové zaobchádzanie s darmi, či už sú to peniaze, hnutelné alebo nehnuteľné veci, vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné prvky týchto transakcií sú obmedzené na jediný členský 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 čisto vnútroštátnu situáciu.
- 22 V dôsledku toho sporné darovanie je transakciou spadajúcou pod voľný pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES.
- 23 Keďže návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje nijakú skutočnosť, ktorá by sa týkala voľného pohybu pracovníkov alebo slobody usadiť sa, nie je potrebné skúmať uplatniteľnosť článkov 39 ES a 43 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok Busley a Cibrian Fernandez, už citovaný, bod 19).

- 24 Najskôr sa musí preskúmať, či 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 spoločností v písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru.
- 25 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa dedenia vyplýva, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré určujú hodnotu nehnuteľného majetku na účely výpočtu sumy dane splatnej v prípade nadobudnutia darovaním, môžu byť nielen schopné odrádzať od kúpy nehnuteľností nachádzajúcich sa v predmetnom členskom štáte, ale ich účinkom môže tiež byť zníženie hodnoty daru osoby s bydliskom v členskom 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 článkom 56 ods. 1 ES z dôvodu, že sú obmedzeniami pohybu kapitálu, zahŕňajú opatrenia, ktorých účinkom je zníženie hodnoty daru osoby s bydliskom v štáte odlišnom od členského štátu, na ktorého území sa nachádza predmetný majetok a ktorý zdanuje 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 zahŕňa nehnuteľný majetok nachádzajúci sa na území Spolkovej republiky Nemecko, má darca alebo obdarovaný bydlisko v inom členskom 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 daň z darovania vyrubená pri druhej kategórii darovaní, vedie to k obmedzeniu pohybu kapitálu tým,

že znižujú hodnotu darovania, ktoré zahŕňa taký majetok (pozri analogicky rozsudok Eckelkamp a i., už citovaný, bod 45).

- 28 Ak totiž tieto ustanovenia uplatnenie nezdaniteľnej sumy na vymeriavací základ podmieňujú bydliskom darcu a obdarovaného v čase darovania, vyššia daňová záťaž, 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, či konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy.
- 30 Finanzamt a nemecká vláda v podstate tvrdia, že darovanie uskutočnené medzi darcom a obdarovaným, ktorí sú nerezidentmi, je objektívne odlišné od darovania, pri ktorom darca alebo obdarovaný je rezidentom. Zatiaľ čo 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 striktné. 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 čase 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 nerezydentmi a jednak príjemcu daru v rámci darovania medzi rezidentom a nerezydentom 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 nerezydentmi a s darmi zahrnutými 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 zahrnujúcich 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 dovolávať 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 dovolávať existencie možnosti, nezávislej od jeho vôle, že iný členský štát, akým je členský štát, v ktorom majú darca a obdarovaný bydlisko v čase darovania, poskytne obdarovanému rovnakú nezdaniiteľnú sumu, ktorá by mohla úplne alebo čiastočne vykompenzovať ujmu, ktorá bola obdarovanému spôsobená z dôvodu nižšej nezdaniiteľnej 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 Členský štát sa totiž nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný členský štát, v prejednávanej veci členský 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, členský štát, v ktorom má darca a obdarovaný bydlisko, uplatňuje nižšiu nezdaniiteľnú 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.

- 45 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že sporná vnútroštátna právna úprava pri výpočte dane z darovania úplne a jednoznačne vylučuje poskytnutie nezdaniteľnej sumy v plnej výške, ak darca alebo obdarovaný nemajú bydlisko v členskom štáte, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, ktorá je predmetom darovania, bez zohľadnenia poskytnutia prípadnej obdobnej nezdaniteľnej sumy v inom členskom štáte, v ktorom má darca a obdarovaný bydlisko, a bez zohľadnenia spôsobu určenia hodnoty tejto nehnuteľnosti v poslednom uvedenom členskom 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 niekoľko darovaní alebo prevedú celý majetok určitej osoby niekoľkými 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 nezdaniteľnej sumy, ktorá sa uplatní na darovanie medzi nerezidentmi, sa opierala o zásadu, podľa ktorej daryňa v členskom štáte bydliska alebo v iných štátoch ešte vlastní aktíva, ktoré v rovnakom čase previedla na V. Mattnerovú alebo ktoré by mohla previesť na dotčnú neskôr bez toho, aby v Nemecku dotknutý majetok podliehal dani z darovania. Neexistuje nijaký dôvod na to, aby taký členský štát ako Spolková republika Nemecko, ktorý uplatňuje právo zdanenia len vo vzťahu k jednotlivým aktívam, priznal nezdaniteľnú sumu prispôbenú prevodu celého majetku. Teda nie tento členský štát, ale členský štát, v ktorom majú daryňa a V. Mattner bydlisko, zohľadní v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti osobnú situáciu V. Mattnerovej.

- 48 Z tohto hľadiska zo spisu predloženého Súdnemu 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 čisto hypotetické, a nemôže teda v prejednávacom prípade odôvodniť obmedzenie nezdaniteľnej sumy, ktorá sa uplatní na vymeriavací základ.
- 49 Okrem toho, 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 zahrnutých rezidenta.
- 50 V tejto súvislosti treba uviesť, že § 14 ErbStG, ktorý má zabrániť takýmto postupným darovaniam 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 čase 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 čase mal bydlisko v prvom členskom štáte.

O trovách

- ⁵⁷ Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (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 čase 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 čase mal bydlisko v prvom členskom štáte.

Podpisy