



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
PAOLA MENGOZZIHO  
přednesené dne 12. června 2013<sup>1</sup>

**Věc C-181/12**

**Yvon Welte  
proti  
Finanzamt Velbert**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Düsseldorf (Německo)]

„Volný pohyb kapitálu — Články 56 ES, 57 ES a 58 ES — Dědická daň — Zůstavitel a dědic s bydlištěm ve Švýcarsku — Přímé investice — Investice do nemovitostí — Doložka ‚standstill‘ — Odůvodnění“

### I – Úvod

1. Musí být články 56 ES a 58 ES vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu v oblasti dědické daně, která v případě, že nabyvatel, který nemá bydliště v tuzemsku, nabude pozemek nacházející se v tuzemsku děděním po zůstaviteli, který neměl bydliště v tuzemsku, stanoví osvobození od daně pouze ve výši 2 000 eur, zatímco kdyby měl zůstavitel nebo nabyvatel v okamžiku vzniku práva na dědictví bydliště v dotčeném členském státě, bylo by v případě nabytí děděním přiznáno osvobození ve výši 500 000 eur?
2. Tuto otázku položil Finanzgericht Düsseldorf v rámci sporu mezi Y. Weltem, švýcarským státním příslušníkem s bydlištěm tamtéž, a Finanzamt Velbert (dále jen „Finanzamt“), v otázce dědictví po paní Welte-Schenkel, která zemřela v roce 2009 ve Švýcarsku, narodila se v Německu, avšak po sňatku s Y. Weltem se stala švýcarskou státní příslušnicí a rezidentkou.
3. Yvon Welte jakožto jediný dědic po své manželce zdědil konkrétně pozemek nacházející se v Düsseldorfu<sup>2</sup>, jehož hodnota k datu úmrtí zesnulé činila 329 200 eur. Zesnulá měla také otevřené účty ve dvou bankách v Německu, na nichž se nacházel zůstatek ve výši 33 689,72 eur. Kromě toho měla otevřené bankovní účty ve švýcarských bankách, jejichž zůstatky dosahovaly celkové výše 169 508,04 eur.
4. Ve Švýcarsku neměl Y. Welte povinnost zaplatit dědickou daň.
5. Výměrem ze dne 31. října 2011 vyměřil Finanzamt dědickou daň, již měl Y. Welte povinnost zaplatit, ve výši 41 450 eur. Tato částka byla vypočtena tak, že se od zdanitelného základu určeného na základě hodnoty pozemku nacházejícího se v Düsseldorfu odečetl paušál na náklady dědického řízení (10 300 eur) a na tento základ se uplatnilo osvobození od daně ve výši 2 000 eur.

<sup>1</sup> — Původní jazyk: francouzština.

<sup>2</sup> — Je nutno poznamenat, že účastníci původního řízení během jednání před Soudním dvorem uvedli, že na tomto pozemku stál rodinný dům rodičů paní Welte-Schenkel, který zdědila několik měsíců před svou smrtí.

6. V souladu se zákonem o dědické a darovací dani (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, dále jen „ErbStG“)<sup>3</sup> se totiž při přechodu pozůstalosti v případě, že zůstavitel ani dědic nemají bydliště v Německu, odvádí dědická daň z „tuzemského majetku“ zůstavitele ve smyslu § 121 zákona o oceňování (Bewertungsgesetz)<sup>4</sup>, do něhož patří nemovitosti nacházející se v Německu, avšak nikoli bankovní pohledávky<sup>5</sup>. Na základě § 16 ErbStG se v případě převodu mezi manželi od daňového základu odečítá nezdanitelná částka ve výši 500 000 eur, ledaže zůstavitel ani dědic nejsou rezidenty, tak jako ve věci v původním řízení; v takovém případě se podle odstavce 2 tohoto paragrafu uplatní osvobození do výše 2 000 eur. Takový rozdíl je odůvodněn tím, že v případě, že mají zůstavitel či dědic bydliště v Německu, váže se daňová povinnost na základě ustanovení § 2 odst. 1 ErbStG na celý přecházející majetek.

7. Rozhodnutím ze dne 23. ledna 2012 Finanzamt zamítl stížnost, kterou Y. Welte podal s cílem získat osvobození ve výši 500 000 eur.

8. Yvon Welte podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k Finanzgericht Düsseldorf, přičemž tvrdil, že nerovné zacházení s poplatníky dědické daně v závislosti na tom, zda jsou rezidenty či nerezidenty, narušuje volný pohyb kapitálu zaručený Smlouvou o ES.

9. Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda je § 16 odst. 2 ErbStG v souladu s čl. 56 odst. 1 ES a článkem 58 ES. Podle § 16 odst. 2 ErbStG má totiž Y. Welte jakožto osoba s omezenou daňovou povinností nárok na osvobození pouze ve výši 2 000 eur z dědictví. Pokud by však zesnulá či Y. Welte měli v okamžiku smrti zůstavitelky bydliště v Německu, Y. Welte by měl nárok na osvobození od daně ve výši 500 000 eur, a nemusel by tedy dědickou daň platit.

10. Předkládající soud uvádí, že v rozsudku Mattner<sup>6</sup> Soudní dvůr rozhodl, že články 56 ES a 58 ES brání ustanovení § 16 odst. 2 ErbStG, které pro účely výpočtu darovací daně stanoví, že osvobození od daně v případě darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud darce a obdarovaný měli v době uskutečnění darování bydliště v jiném členském státě, než osvobození od daně, které by se uplatnilo, kdyby alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v prvně uvedeném členském státě.

11. Tento soud však uvádí, že projednávaný spor se od věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Mattner, liší ve dvou ohledech. Ke dni úmrtí měla zesnulá i Y. Welte bydliště ve třetím státě, a nikoli v členském státě. Y. Welte dále po zesnulé zdědil nejen pozemek, ale i zůstatky v německých a švýcarských bankách. Mohlo tedy podle něj být důvodné nepřiznat Y. Welteovi osvobození v celkové výši 500 000 eur, když byla v Německu zdaněna pouze část z celého dědictví.

12. S poukazem na rozsudek A<sup>7</sup> a na výše uvedený rozsudek Mattner však předkládající soud vyjadřuje pochybnosti o tom, zda tyto argumenty mohou ve věci v původním řízení odůvodnit nerovné zacházení s rezidenty a nerezidenty. Konkrétně má za to, že přiznat Y. Welteovi osvobození pouze ve výši 2 000 eur jde nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby bylo zajištěno rovné zacházení s rezidenty. V projednávaném případě totiž hodnota pozemku nacházejícího se v Düsseldorfu ve výši 329 200 eur,

3 — Ve znění zveřejněném dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378) a změn provedených ustanovením § 1 zákona o reformě dědické daně a oceňování (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) ze dne 24. prosince 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018).

4 — Ve znění výročního zákona o daních (Jahressteuergesetz) ze dne 20. prosince 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2049) a změn provedených ustanovením § 2 zákona o reformě dědické daně a oceňování ze dne 24. prosince 2008.

5 — Na základě článku 8 úmluvy mezi Spolkovou republikou Německo a Švýcarskou konfederací ze dne 30. listopadu 1978 o zamezení dvojímu zdanění v oblasti dědických daní (BGBl., 1980 II, s. 594) má podle všeho pravomoc zdanit zděděné bankovní pohledávky stát bydliště zůstavitele.

6 — Rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, Sb. rozh. s. I-3553, bod 56).

7 — Rozsudek ze dne 18. září 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, body 27 a 31).

z něhož jediného byla vybrána daň, představuje kolem 62 % hodnoty celého dědictví, které dosahuje hodnoty 532 397,76 eur. Skutečnost, že nebylo zdaněno přibližně 38 % z celkové hodnoty dědictví, tedy může podle tohoto soudu jen stěží odůvodnit, že osvobození od daně činilo 2 000 eur namísto 500 000 eur.

13. Za těchto podmínek se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit předběžnou otázku uvedenou v bodě 1 tohoto stanoviska. Žalobce v původním řízení, německá vláda, jakož i Evropská komise předložili Soudnímu dvoru písemná vyjádření. Řeči těchto účastníků a belgické vlády byly vylechnuty na jednání, jež se konalo dne 13. března 2013.

## II – Analýza

### A – K předmětu předběžné otázky

14. Ve svém vyjádření Y. Welte navrhl, že by v rámci odpovědi na předběžnou otázku měla být zohledněna Dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob uzavřená v Lucemburku dne 21. června 1999, která vstoupila v platnost 1. června 2002<sup>8</sup> (dále jen „dohoda o volném pohybu osob“).

15. Je pravda, že i když předkládající soud neklade Soudnímu dvoru otázku týkající se výkladu uvedené dohody, Soudní dvůr může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi soudu, který podal žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, zohlednit vzhledem ke skutkovému a právnímu rámci věci v původním řízení a vyjádřením dotčených stran unijní právní normy, na které uvedený soud v rámci předběžné otázky neodkázal<sup>9</sup>.

16. Dle mého názoru se však předkládající soud správně Soudního dvora netáže na výklad dohody o volném pohybu osob zavazující Evropskou unii a její členské státy a Švýcarskou konfederaci, jelikož v případě Y. Weltea nespadá do její působnosti.

17. V tomto ohledu je nutno připomenout, že dohoda o volném pohybu osob má podle svého čl. 1 písm. a) až d) přiznat státním příslušníkům smluvních stran právo na vstup, pobyt, přístup k hospodářské činnosti jakožto zaměstnanec, usazení osob samostatně výdělečně činných a právo na setrvání na území smluvních stran, usnadnit poskytování služeb na území smluvních stran, přiznat právo na vstup a pobyt na území smluvních stran osobám nevykonávajícím hospodářskou činnost v hostitelském členském státě a přiznat tytéž životní a pracovní podmínky, jakož i podmínky zaměstnávání, jaké jsou přiznávány tuzemským státním příslušníkům.

18. Je přitom nesporné, že Y. Welte, který má bydliště ve Švýcarsku, nemá v úmyslu jakkoli pracovat či se usadit na území členského státu Unie ani zde přijímat služby ve smyslu čl. 1 písm. a) až c) dohody o volném pohybu osob, avšak přeje si, aby se daňové zvýhodnění poskytované v Německu v případě dědění, kdy zůstavitel i dědic mají v okamžiku smrti zůstavitele bydliště v tomto členském státě, vztahovalo i na dědictví, které mu zanechala jeho manželka.

19. Y. Welte sice ve svých vyjádřeních neupřesnil ustanovení této dohody, která považuje za relevantní pro účely odpovědi na předběžnou otázku, avšak v otázce přiznávání týchž životních podmínek, jaké jsou přiznávány tuzemským státním příslušníkům podle čl. 1 písm. d) uvedené dohody, se dle mého názoru váže k předmětu věci v původním řízení pouze článek 25 přílohy I uvedené dohody, nadepsaný „Nabývání nemovitého majetku“.

8 — Úř. věst. 2002, L 114, s. 6; Zvl. vyd. 05/04, s. 79.

9 — V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, body 25 a 26, jakož i citovaná judikatura), a ze dne 15. července 2010, Hengartner a Gasser (C-70/09, Sb. rozh. s. I-7233, body 27 a 28).

20. Podle tohoto článku však má právo nabývat nemovitosti za týchž podmínek jako státní příslušník hostitelského státu fyzická osoba, která je státním příslušníkem jedné ze smluvních stran a na území hostitelského státu má „právo pobytu“ či je „příhraniční osobou“<sup>10</sup>, tj. vykonává na území tohoto státu hospodářskou činnost, aniž zde má pobyt. V projednávané věci dle mého nic nenavádí tomu, že by Y. Welte splňoval jednu z těchto podmínek. Pokud jde dále o kategorii státních příslušníků, kteří mají v hostitelském státě právo pobytu, avšak nemají zde trvalé bydliště, a kategorii příhraničních osob, článek 25 přílohy I dohody o volném pohybu osob upřesňuje, že touto dohodou „nejsou dotčena platná pravidla hostitelského státu týkající se prostého investování kapitálu a obchodu s nezastavěnými pozemky a bytovými prostory“, což v souladu s ustanoveními Smlouvy o ES platí tím spíše pro situace, které nespádají do působnosti uvedené dohody.

21. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr v rámci odpovědi na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nepřihlížel k dohodě o volném pohybu osob.

22. Vzhledem k tomu, že Y. Welte má bydliště ve Švýcarsku, tj. ve třetím státě, se mi však s ohledem na judikaturu Soudního dvora k volnému pohybu kapitálu jeví užitečné zahrnout do této odpovědi úvahy týkající se výkladu čl. 57 odst. 1 ES, na nějž předkládající soud výslovně nepoukázal, avšak ke kterému se dotčené strany vyjádřily.

23. Článek 57 odst. 1 ES umožňuje jak známo za podmínek v něm stanovených zachovat navzdory zákazu omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými a třetími státy zakotvenému v čl. 56 odst. 1 ES omezení, která k 31. prosinci 1993 existovala na základě vnitrostátní právní úpravy, zahrnuje-li dotyčný pohyb kapitálu „přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy“.

24. Je pravda, že přeshraniční dědění jakožto pohyb kapitálu „osobní povahy“ ve smyslu nomenklatury přiložené ke směrnici 88/361/EHS<sup>11</sup> – která podle judikatury slouží vzhledem k absenci definice pojmu „pohyb kapitálu“ ve Smlouvě<sup>12</sup> jako vodítko – nespadá do kategorií uvedených ve výčtu v čl. 57 odst. 1 ES a že členské státy nejsou oprávněny rozšiřovat věcnou působnost tohoto ustanovení nad rámec operací v něm uvedených<sup>13</sup>.

25. Stejně jako Komise ve svém vyjádření si je však třeba klást otázku, jaké důsledky by na řešení projednávané věci mohly mít úvahy Soudního dvora v rozsudku Scheunemann<sup>14</sup>, v němž v podstatě rozhodl, že daňový režim dědění nelze automaticky právně kvalifikovat v tom smyslu, že spadá do působnosti čl. 63 odst. 1 SFEU (dříve čl. 56 odst. 1 ES), jelikož tato kvalifikace závisí na majetku, který je předmětem dědictví. Pokud je předmět dědictví – jako ve výše uvedeném rozsudku Scheunemann – rozhodujícím kritériem pro určení, která ze svobod pohybu se uplatní, lze se *a fortiori* domnívat, že toto kritérium je relevantní, i pokud jde o výjimky z uplatnění té které svobody pohybu.

10 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. února 2010, Fokus Invest (C-541/08, Sb. rozh. s. I-1025, body 35 a 36).

11 — Viz bod XI přílohy I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou], Úř. věst. L 178, s. 5, který se týká zejména převodu majetku osoby či jeho části za života či po smrti. Soudní dvůr na tomto základě potvrdil, že v případě dědění, jehož zakládající prvky nejsou omezeny hranicemi jediného členského státu, jde o pohyb kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES: viz zejména výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden (bod 42); rozsudek ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další (C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 39), a Arens-Sikken (C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 30); ze dne 12. února 2009, Block (C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, bod 20), a ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez (C-35/08, Sb. rozh. s. I-9807, bod 18).

12 — Viz konkrétně výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další (bod 38); Arens-Sikken (bod 29) a Block (bod 19).

13 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další (C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Recueil, s. I-4821, body 35 až 37).

14 — Rozsudek ze dne 19. července 2012, Scheunemann (C-31/11, body 21 až 23). V této věci byl předmětem dědictví po německé státní příslušnici 100% kapitálový podíl ve společnosti usazené v Kanadě, v jehož případě německé právní předpisy vylučovaly určité daňové výhody. Soudní dvůr rozhodl (viz body 31 až 34 uvedeného rozsudku), že v této situaci šlo o podíl zaručující jistý vliv na rozhodování a určování činnosti společnosti, která proto musela být zkoumána z hlediska svobody usazování, jež se neuplatní ve vztazích mezi členskými státy a třetími státy. Poznávám, že Soudní dvůr již uplatnil svobodu usazování na daňovou právní úpravu dědické daně, která se vztahovala na rodinnou obchodní společnost, v níž zesnulý vlastnil minimálně 50% základního kapitálu: viz rozsudek ze dne 25. října 2007, Geurts a Vogten (C-464/05, Sb. rozh. s. I-9325, body 13 a 14).



26. Ačkoli je přeshraniční dědění pohybem kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES a v zásadě nespadá do věcné působnosti čl. 57 odst. 1 ES, zkoumání předmětu dědictví – v tomto případě nemovitého majetku – by jinými slovy mohlo vést k použití posledně uvedeného ustanovení.

27. Za těchto okolností považuji za užitečné v projednávané věci nejprve ověřit, zda předmětné vnitrostátní opatření omezuje volný pohyb ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, a poté se zabývat použitelností čl. 57 odst. 1 ES.

#### *B – K existenci omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES*

28. Opatření zakázaná článkem 56 odst. 1 ES jakožto omezení pohybu kapitálu zahrnují zejména opatření, která jsou s to odradit nerezidenty od investování v členském státě, a opatření, jež snižují hodnotu dědictví rezidenta v jiném státě – včetně třetího státu – než je členský stát, kde se nachází dotčený majetek a který uvedený majetek zdaňuje<sup>15</sup>.

29. Vnitrostátní daňová právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví paušální osvobození ve výši 2 000 eur ze zdanitelného základu daně při přechodu majetku, měli-li zesnulý a dědic v okamžiku úmrtí zůstavitele bydliště v jiném státě, než ve kterém se nachází zdaňovaný majetek, avšak v případě, že zůstavitel či dědic mají bydliště v uvedeném členském státě, stanoví osvobození ve výši 500 000 eur, vedla v onom případě stejně jako v projednávané věci k větší celkové daňové zátěži dědictví nerezidentů<sup>16</sup>.

30. Takové daňové znevýhodnění je tudíž s to odradit nerezidenty od investování v členském státě, kde se nachází zdaňovaný majetek, tj. od koupě nemovitého majetku či jeho ponechání ve vlastnictví, jak je tomu ve věci v původním řízení. Omezuje tedy pohyb kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

31. Takové omezení je však podle unijního práva přípustné, pokud se rozdílné zacházení, na němž je založeno, týká situací, které jsou objektivně nesrovnatelné<sup>17</sup>, což ostatně v tomto případě tvrdily německá a belgická vláda. Tyto vlády totiž tvrdí, že pouze stát bydliště zesnulého, kde dochází k dědění, je v pozici, aby zohlednil celé dědictví. Jelikož má Německo na rozdíl od případu vlastních rezidentů pouze omezenou daňovou pravomoc v případě dědění, kdy zůstavitel ani dědic nemají na jeho území bydliště, tento členský stát podle nich musí v takovém případě jinými slovy logicky přiznat nižší osvobození od daně.

32. Je nutno uvést, že Soudní dvůr již odmítl obdobnou argumentaci ve výše uvedených rozsudcích Eckelkamp a další, Arens-Sikken a Mattner, z nichž první dva se týkaly slučitelnosti volného pohybu kapitálu s vnitrostátní právní úpravou dědické daně z nemovitosti, která stanovila různé zacházení v závislosti na místě bydliště zůstavitele, a třetí se týkal německé daňové právní úpravy dotčené v projednávané věci v případě darování nemovitosti mezi živými.

33. Nehledě na zvláštnosti těchto jednotlivých věcí vycházel Soudní dvůr při zjištění, že situace rezidentů a nerezidentů byla ve všech třech věcech objektivně srovnatelná, v podstatě z obdobných úvah, které se opírají o soudržnost vnitrostátní úpravy a jež lze shrnout následovně: členský stát v zásadě zdaňuje děděný či darovaný majetek za totožných podmínek a totožným způsobem bez

15 — V tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Hilten-van der Heijden (bod 44) a Block (bod 24), jakož i rozsudek ze dne 10. února 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, Sb. rozh. s. I-497, bod 22). Věc, v níž byl vydán rozsudek Hilten-van der Heijden, se týkala dědictví po nizozemské státní příslušnici, která měla v okamžiku smrti daňový domicil ve Švýcarsku.

16 — V tomto smyslu viz rovněž výše uvedený rozsudek Arens-Sikken (body 38 a 40) týkající se vnitrostátní právní úpravy, v jejímž rámci se uplatňovala odlišná metoda výpočtu skutečně splatné dědické daně při přechodu majetku v závislosti na tom, zda měl zůstavitel v okamžiku smrti bydliště na území státu, kde se nacházela děděná nemovitost, či nikoli.

17 — Viz zejména výše uvedené rozsudky Mattner (bod 30) a Missionswerk Werner Heukelbach (bod 29).

ohledu na kritérium bydliště dotčených osob na jeho území<sup>18</sup>, a proto toto kritérium nemůže být důvodem pro rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty pouze ve fázi určování a přiznávání daňové výhody, ať formou odpočitatelnosti nákladů na nemovitost (ve věcech *Eckelkamp* a další a *Arens-Sikken*), nebo daňového osvobození (rozsudek *Mattner*)<sup>19</sup>.

34. Je pravda, že v projednávané věci předkládající soud zdůraznil, že dědictví po paní *Welte-Schenkel* zahrnuje nemovitý majetek i movitá aktiva, což je okolnost, která by patrně mohla sloužit k odlišení od tří výše uvedených věcí, jež se všechny týkaly pouze sporu o přechod nemovitého majetku.

35. Nejsem však přesvědčen, že je z této okolnosti nutné vyvozovat závěr, že situace nerezidentů a německých rezidentů není v projednávané věci objektivně srovnatelná.

36. Taková úvaha totiž dle mého názoru závisí na procesních otázkách či vymezení sporu v původním řízení vnitrostátním soudem. Ačkoli je pravda, že ve výše uvedené věci *Arens-Sikken* se předběžné otázky týkaly výlučně daňového režimu podílů na nemovitosti, které nabyl zůstavitel s bydlištěm mimo členský stát, kde se tato nemovitost nacházela (Nizozemsko), součástí dědictví po zesnulém jako takového byl i další majetek, jehož daňový režim nebyl předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce<sup>20</sup>. Daňová pravomoc Nizozemského království byla kromě toho omezená, stejně jako pravomoc Spolkové republiky Německo v projednávaném případě. Pokud totiž jde o dědictví po zůstaviteli, jako je manžel paní *Arens-Sikken*, který neměl v okamžiku smrti bydliště v Nizozemsku, daňová pravomoc tohoto členského státu se omezovala na „tuzemské vlastnictví“, tj. na nemovitosti nacházející se na jeho území či práva s nimi související<sup>21</sup>. Pro účely rozhodnutí sporu ve výše uvedené věci *Arens-Sikken* však tato okolnost Soudnímu dvoru nebránila učinit závěr, že poplatníci-nerezidenti, kteří mají v Nizozemsku omezenou daňovou povinnost, se nacházejí v objektivně srovnatelné situaci jako poplatníci-rezidenti, kteří mají v tomto členském státě neomezenou daňovou povinnost.

37. Ve věci v původním řízení je nesporné, že movitý majetek zahrnutý do dědictví po paní *Welte-Schenkel* nebyl na základě německé právní úpravy zohledněn pro účely výpočtu zdanitelného základu v Německu, a že se tedy spor omezuje na daňový režim pozemku, který zdědil její manžel.

38. Dle mého názoru se tato situace zásadně neliší od situace, kdy je daněno dědictví německého rezidenta s neomezenou daňovou povinností, který je manželem zesnulé či dědicem, a týká se pouze nemovitého majetku nacházejícího se v Německu. I kdyby však v tomto případě bylo dědictví omezeno, sporné osvobození od daně ve výši 500 000 eur by takovému německému rezidentovi bylo stále přiznáno.

39. I kdyby měl Soudní dvůr za to, že je třeba zohlednit skutečnost, že součástí dědictví *Y. Welte* je majetek různé povahy, nemění to v každém případě nic na tom – jak zdůraznil předkládající soud – že předmětný pozemek představuje téměř 62 % z celkové hodnoty dědictví a že jeho další složky nebyly zdaněny. I za předpokladu, že bychom se na rozdíl od úvah, které Soudní dvůr rozvedl ve výše uvedených rozsudcích *Eckelkamp* a další, *Arens-Sikken* a *Mattner*, přiklonili k argumentaci německé vlády, že projednávanou věc lze analogicky zařadit do kontextu judikatury *Schumacker*<sup>22</sup> a *D*<sup>23</sup>, podle níž je v oblasti dani z příjmů a z majetku situace rezidenta a nerezidenta obecně nesrovnatelná<sup>24</sup>, ve věci v původním řízení se podstatná část, resp. téměř veškeré daněné dědictví nachází v členském státě, v němž se nachází děděný pozemek, a tento členský stát je dle mého názoru státem, který je

18 — Zejména příbuzenské vztahy a hodnota majetku, na jejich základě se vyměřuje daňový základ, pásmo a daňová sazba.

19 — Viz výše uvedené rozsudky *Eckelkamp* a další (body 62–63); *Arens-Sikken* (body 56–57) a *Mattner* (body 36 až 38).

20 — Viz výše uvedený rozsudek *Arens-Sikken* (bod 17).

21 — Tamtéž (body 7 a 8).

22 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, *Schumacker* (C-279/93, Recueil, s. I-225, body 31, 32 a 34). Viz rovněž rozsudek ze dne 14. září 1999, *Gschwind* (C-391/97, Recueil, s. I-5451, body 22 a 23).

23 — Rozsudek ze dne 5. července 2005, *D* (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, bod 38).

24 — O takové analogii však lze mít pochybnosti, jelikož na rozdíl od daně z příjmu či majetku nezávisí dědická daň na daňové způsobilosti poplatníka, ale na příbuzenském vztahu se zesnulým a hodnotě dědictví.

nejlépe povolán k tomu, aby zohlednil osobní a rodinné poměry poplatníka pro účely uplatnění sporného osvobození od daně<sup>25</sup>. Skutečnost uváděná předkládajícím soudem, že dědictví nepodléhalo dani na základě daňové právní úpravy státu místa bydliště Y. Weltea, je nutno analogicky s judikaturou v oblasti daně z příjmu<sup>26</sup> připodobnit absenci „příjmu“ z dědictví v tomto státě, což vede k závěru, že osobní a rodinné poměry poplatníka musí zohlednit členský stát, v němž se nachází nemovitost představující takřka celou hodnotu daněného dědictví, jinak tyto poměry nebudou zohledněny ani v jednom z těchto dvou států<sup>27</sup>.

40. Z toho dle mého názoru plyne, že neohledně na to, jakým způsobem Soudní dvůr přezkoumá otázku objektivní srovnatelnosti situace rezidentů a nerezidentů v projednávané věci, měl by dospět k témuž výsledku a konstatovat tedy, že opatření dotčené ve věci v původním řízení omezuje volný pohyb kapitálu a lze jej tolerovat pouze tehdy, vztahuje-li se na něj doložka „standstill“ podle čl. 57 odst. 1 ES nebo může-li být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

#### C – K použitelnosti čl. 57 odst. 1 ES

41. Jak jsem již uvedl, čl. 57 odst. 1 ES členskými státem umožňuje nadále ve vztahu ke třetím státům v rámci opatření, která existovala do 31. prosince 1993, omezovat pohyb kapitálu zahrnující „přímé investice včetně investic do nemovitostí“.

42. Ačkoli je Švýcarskou konfederací nepochybně nutno kvalifikovat jako třetí stát ve smyslu tohoto ustanovení<sup>28</sup>, otázka, zda německá právní úprava dotčená ve věci v původním řízení spadá do časové a věcné působnosti této doložky „standstill“, tak snadná není.

43. Pokud jde o časovou působnost čl. 57 odst. 1 ES, je nutno uvést, že znění ErbStG dotčené v projednávané věci je mladšího data než 31. prosince 1993.

44. Soudní dvůr však již rozhodl, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté po tomto datu není pouze z toho důvodu automaticky vyřazeno z odchylného režimu zavedeného unijním právem. Na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo které pouze omezuje nebo ruší překážku výkonu práv a svobod Unie obsaženou v předchozích právních předpisech, se totiž odchylka vztahuje. Na právní předpisy, které vycházejí z odlišné logiky než předchozí právní úprava platná do 31. prosince 1993 a zavádí nové postupy, se naopak nevztahuje. Tyto právní předpisy nelze v takovém případě přirovnávat k právním předpisům existujícím k uvedenému datu<sup>29</sup>.

45. V tomto případě z odpovědi předkládajícího soudu na žádost Soudního dvora o vysvětlení vyplývá, že kromě výše daňového osvobození přiznaného na základě ErbStG plynulo rozdílné zacházení, které je předmětem sporu v projednávané věci, již ze znění tohoto zákona zveřejněného dne 19. února 1991 a pozměněného dne 21. prosince 1993.

25 — V oblasti daně z příjmu obdobně viz výše uvedený rozsudek Schumacker (body 36 a 37) a Gschwind (bod 27).

26 — Viz zejména rozsudek ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, body 17 a 18); ze dne 25. ledna 2007, Meindl (C-329/05, Sb. rozh. s. I-1107, bod 26), jakož i ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, bod 53).

27 — Obdobně viz zejména výše uvedený rozsudek Wallentin (bod 17) a Komise v. Estonsko (bod 53).

28 — Poznámám, že čl. 57 odst. 1 ES se neuplatní na tři další státy Evropského sdružení volného obchodu (ESVO), tj. Island, Norsko a Lichtenštejnsko, které jsou smluvními státy Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP), jelikož v jejich vztazích a ve vztazích, které udržují s členskými státy Unie, se pohyb kapitálu řídí článkem 40 uvedené dohody, který je v podstatě totožný s čl. 56 odst. 1 ES: viz rozsudek ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, s. I-9743, body 30 až 32), a usnesení ze dne 24. června 2011, projektart a další (C-476/10, Sb. rozh. s. I-5615, body 36 až 38), což konkrétně odlišuje postavení Švýcarské konfederace od postavení ostatních tří států ESVO, které jsou stranami Dohody o EHP.

29 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 41), jakož i výše uvedené rozsudky A (bod 49) a Fokus Invest (bod 42). Viz rovněž rozsudek ze dne 5. května 2011, Prunus a Polonium (C-384/09, Sb. rozh. s. I-3319, bod 36).

46. Znění ErbStG po 31. prosinci 1993 tudíž bylo až na výši osvobození svou podstatou a logikou totožné jako znění platné před tímto datem. Skutečnost, že výše osvobození byla změněna a že rozdíl mezi přiznávanými osvobozeními se zvětšil, jak uvedla Komise, však neznamená, že došlo ke změně logiky v tomto zákoně po 31. prosinci 1993 nebo že byly od tohoto data zavedeny nové postupy týkající se státních příslušníků třetích států ve smyslu výše uvedené judikatury.

47. Vzhledem k informacím poskytnutým předkládajícím soudem jsem tudíž toho názoru, že podmínka časové působnosti stanovená v čl. 57 odst. 1 ES nebyla splněna.

48. Mám však za to, že tato právní úprava nespadá do věcné působnosti tohoto článku. Tento závěr vychází z následujících úvah.

49. V první řadě lze mít legitimně pochybnosti o tom, zda takový pohyb kapitálu, jako je dědění po státních příslušnících třetího státu, který upravují daňové právní předpisy členského státu, zahrnuje „přímé investice včetně investic do nemovitostí“ ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES.

50. Jak jsem totiž již uvedl, vzhledem k absenci definice pojmu „pohyb kapitálu“ Soudní dvůr dosud pro účely výkladu čl. 56 ES i článku 57 ES systematicky vycházel z definic obsažených v nomenklatuře přílohy I ke směrnici 88/361 a souvisejících vysvětlivek<sup>30</sup>. Zatímco dědění spadá do kategorie XI této nomenklatury, nadepsané „osobní pohyb kapitálu“, přímé investice, kterými se podle vysvětlivek rozumí „investice všeho druhu [...], které slouží k vytváření nebo udržování dlouhodobých a přímých vztahů mezi osobou poskytující kapitál a podnikatelem nebo subjektem, kterým je tento kapitál poskytován pro účely vykonávání hospodářské činnosti“, spadají do kategorie I uvedené nomenklatury.

51. Článek 57 odst. 1 musí být navíc jakožto značně rozsáhlá výjimka ze svobody zakotvené unijním právem vykládán restriktivně<sup>31</sup>. Nejsem tudíž přesvědčen, že by se toto ustanovení mohlo vztahovat na přeshraniční dědění zahrnující státní příslušníky třetích států.

52. I kdybych se dále přiklonil k tezi Komise dovozované analogicky z výše uvedeného rozsudku Scheunemann, podle níž právní režim přeshraničního dědění závisí na jeho předmětu, tj. v projednávané věci na nemovitém majetku<sup>32</sup>, tento argument by dle mého nevedl k uplatnění čl. 57 odst. 1 ES v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení.

53. V tomto ohledu je nutné vrátit se zpět k nomenklatuře a souvisejícím vysvětlivkám.

54. Podle nomenklatury nejsou investice do nemovitostí uvedené v kategorii II, které vysvětlivky definují jako „pořízení budov a pozemků a staveb soukromými osobami pro účely zisku nebo pro osobní užívání“, investice „zahrnuté do kategorie I“, tj. přímé investice.

55. Jelikož čl. 57 odst. 1 ES zmiňuje „přímé investice včetně investic do nemovitostí“<sup>33</sup>, je třeba tuto část věty chápat jako investice do nemovitostí, které jsou přímými investicemi, tj. za pomoci parafráze vysvětlivek, investice do nemovitostí, které slouží k vytvoření či udržení přímých vztahů s podnikatelem či podnikem za účelem výkonu hospodářské činnosti.

56. Investice do nemovitostí finanční povahy bez vazby na výkon hospodářské činnosti naproti tomu do působnosti čl. 57 odst. 1 ES nespadají.

30 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Holböck (bod 34 a citovaná judikatura).

31 — V tomto smyslu viz též bod 64 stanoviska generálního advokáta P. Cruze Villalóna ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Prunus a Polonium.

32 — Pro úplnost je nutno uvést, že na rozdíl od přechodu podílu v obchodní společnosti děděním, který může podle výše uvedených rozsudků Geurts a Vogten a Scheunemann spadat do působnosti svobody usazování, Soudní dvůr dosud zastával názor, že přeshraniční dědění movitého i nemovitého majetku či dědění, jež se týká výlučně nemovitého majetku, spadá do volného pohybu kapitálu: v tomto ohledu viz zejména výše uvedený rozsudek Busley a Cibrán Fernandez (bod 18 a citovaná judikatura).

33 — [Tato poznámka pod čarou není pro české znění stanoviska relevantní.]



57. Tento výklad dle mého podporují tři další úvahy.

58. Zprv je odůvodněn nutností vykládat odchylku stanovenou v čl. 57 odst. 1 ES restriktivně, aby režim velmi rozsáhlé svobody stanovené v čl. 56 odst. 1 ES nebyl do značné míry zbaven užitečného účinku.

59. Zadruhé je odůvodněn požadavkem vykládat čl. 57 odst. 1 ES (či jeho předchůdce článek 73 C Smlouvy o ES) konzistentně s ostatními ustanoveními primárního práva a konkrétně s Protokolem o nabývání nemovitostí v Dánsku připojeným ke Smlouvě o Evropské unii, který byl podepsán v Maastrichtu dne 7. února 1992<sup>34</sup>, a aktem o přistoupení Rakouska, Finska a Švédska k Evropské unii<sup>35</sup>. Z těchto aktů totiž vyplývá, že uvedené tři členské státy mohly bez ohledu na ustanovení Smluv přechodně zachovat v platnosti vnitrostátní právní předpisy v oblasti nabývání druhého bydliště<sup>36</sup>. Je však zjevné, že vyjednávání a přijetí takových aktů by bylo zbytečné, kdyby se článek 73 C Smlouvy o ES vztahoval na investice do nemovitostí finanční povahy bez vazby na výkon hospodářské činnosti.

60. Konečně zatřetí, ačkoli zde navržený restriktivní výklad pojmu „investice do nemovitostí“ nevychází z judikatury Soudního dvora<sup>37</sup>, není s ním v rozporu.

61. Ani výše uvedený rozsudek Fokus Invest či rozsudek Prunus a Polonium, které se sice oba týkaly pořízení nemovitého majetku státními příslušníky třetího státu, nejsou dle mého názoru rozhodující při výkladu věcné působnosti čl. 57 odst. 1 ES a neřešily přinejmenším otázku vyloučení investic do nemovitostí finanční povahy bez vazby na výkon hospodářské činnosti z působnosti tohoto ustanovení.

62. Pokud jde o věc, v níž byl vydán první z výše uvedených rozsudků, je nutno uvést, že se týkala rakouské obchodní společnosti zabývající se investicemi do nemovitostí, která nabyla podíl na nemovitém majetku, z něhož jí plynulo vlastnictví velkého množství bytů a parkovacích míst k pronajmutí, přičemž tuto společnost v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení zcela vlastnily švýcarské akciové společnosti<sup>38</sup>. Soudní dvůr sice rozhodl, že režim předchozího schválení tohoto druhu nabývání nemovitostí zavedený v Rakousku spadal do působnosti čl. 64 odst. 1 SFEU (dříve čl. 57 odst. 1 ES), a byl tedy přípustný ve vztahu ke společností usazeným na území Švýcarské konfederace, avšak věc v původním řízení se nepopíratelně vázala na výkon hospodářské činnosti právníky osobami usazenými ve třetím státu na území členského státu.

63. Je pravda, že některé části rozsudku Fokus Invest mohou vzbuzovat přesvědčení, že Soudní dvůr byl ochoten potvrdit platnost režimu předchozího povolení nezávisle na pozadí sporu v původním řízení. Toto posouzení však dle mého není zcela jednoznačné a přesnost, s níž Soudní dvůr popsal okolnosti na pozadí této věci, mě vede k přesvědčení, že by nedospěl k totožnému závěru, týkala-li by se sporná investice do nemovitosti pouze majetku výlučně pro finanční účely.

34 — Úř. věst. 1992, C 224, s. 104 (konsolidované znění).

35 — Úř. věst. 1994, C 241, s. 21.

36 — Viz pro Rakousko, Finsko a Švédsko články 70, 87 a 114 Aktu o přistoupení.

37 — Tento výklad však sdílí několik francouzských správních soudů: viz zejména rozsudek Cour administrative d'appel de Paris ze dne 7. října 2011, Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, *Droit fiscal*, 2011, č. 49, komentář 616, stanovisko. Ph. Blanc; rozsudek Cour administrative d'appel de Marseille ze dne 13. března 2012, Min. v. M. Graetz, *Droit fiscal*, 2012, č. 25, komentář 342 Ch. Laroche, stanovisko. G. Guidal. Do dnešního dne však žádný francouzský soud nepoložil Soudnímu dvoru otázku stran tohoto problému. Značná část francouzské daňové právní nauky se dále přiklání k výkladu soudů ve výše uvedených rozsudcích: v tomto ohledu viz zejména: Maitrot de la Motte, A., „La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE“, *Droit fiscal*, 2011, č. 18, komentář. 338; Dinh, E., „Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE ('clause de gel')? À propos de TA Montreuil, 8. prosince 2011, Mme Beaufour“, *Droit fiscal*, 2012, č. 25, 339 a Laroche, Ch., „Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel!“, *Droit fiscal*, 2012, č. 25, komentář 342.

38 — Výše uvedený rozsudek Fokus Invest (bod 18).

64. Pokud jde o výše uvedený rozsudek Prunus a Polonium, jehož jádro tkvělo v otázce osobní působnosti čl. 64 odst. 1 ES – tj. zda musí být zámořské země a území členského státu z pohledu jiného členského státu považovány za třetí stát ve smyslu tohoto ustanovení – tato věc se týkala daně z nemovitého majetku, který v tomto případě k hospodářské činnosti využívala francouzská obchodní společnost Prunus, jejímž prostřednictvím její mateřské společnosti usazené na Britských panenských ostrovech přímo investovaly do nemovitostí<sup>39</sup>. Ve světle těchto okolností mohl dle mého názoru Soudní dvůr dospět k závěru – aniž svůj rozsudek zvláště odůvodnil, pokud jde o věcnou působnost čl. 64 odst. 1 SFEU – že omezení v důsledku sporné daně byla na základě tohoto ustanovení ve vztahu k zámořským zemím a územím přípustná<sup>40</sup>.

65. Vzhledem k výše uvedenému zastávám názor, že německá právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která upravuje daňový režim dědění mezi státními příslušníky třetího státu, jehož předmětem je nemovitost nacházející se na německém území, nespĺňuje věcnou podmínku stanovenou v čl. 57 odst. 1 ES.

66. Za těchto podmínek je nutno ověřit, zda lze takovou právní úpravu odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu.

#### *D – K odůvodnění omezení z titulu naléhavých důvodů obecného zájmu*

67. Německá vláda tvrdí, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení chrání daňovou soudržnost a zaručuje i účinnost daňové kontroly.

68. Pokud jde o první důvod uváděný německou vládou, tato připomíná, že v režimu omezené daňové povinnosti je výhoda sníženého daňového základu kompenzována snížením daňového osvobození a v režimu neomezené daňové povinnosti je výhoda vyššího daňového osvobození kompenzována vyšším daňovým základem. Výše uvedený rozsudek Mattner podle ní neuvádí nic jiného. Okolnosti, za nichž byl vydán tento rozsudek, totiž byly odlišné, jelikož u převodu darováním týkajícího se obecně jediného majetku nejsou rozdíly mezi omezenou a neomezenou daňovou povinností citelné.

69. Tato argumentace není přesvědčivá.

70. Ačkoli je pravda, že Soudní dvůr uznal ochranu daňové soudržnosti jakožto důvod pro omezení volného pohybu kapitálu<sup>41</sup>, přípustnost tohoto odůvodnění je podmíněna existencí přímé souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody ve formě daného daňového odvodu<sup>42</sup>.

71. Tato podmínka však podle mého nebyla splněna. Jak jsem totiž již uvedl, daňové osvobození ve výši 500 000 eur je německým státním příslušníkům přiznáváno bez ohledu na hodnotu dědictví. Mezi tímto osvobozením a daným daňovým odvodem tedy neexistuje přímá souvislost. Daňové osvobození ve výši 500 000 eur je navíc přiznáno také německému státnímu příslušníkovi, který dědí pouze nemovitost, ačkoli se dědictví z důvodu bydliště zesnulého nacházelo v okamžiku jeho smrti v cizině a Spolková republika Německo jej z různých důvodů nemůže zdanit. V tomto případě tedy není mezi daňovou výhodou a údajným daňovým odvodem přímá souvislost a symetrie.

72. Odůvodnění spočívající v potřebě chránit daňovou soudržnost režimu dotčeného ve věci v původním řízení tedy nelze přijmout.

39 – V tomto ohledu viz bod 44 stanoviska generálního advokáta Cruze Villalóna ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Prunus a Polonium,

40 – Výše uvedený rozsudek Prunus a Polonium (bod 37).

41 – Viz zejména rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 77), a ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Belgie (C-250/08, Sb. rozh. s. I-12341, bod 70).

42 – Výše uvedený rozsudek Glaxo Wellcome (bod 78) a Komise v. Belgie (bod 71).

73. Druhý důvod uváděný německou vládou, tj. požadavek zaručit účinnost daňové kontroly<sup>43</sup>, musí dle mého názoru stihnout stejný osud.

74. Tato vláda uvedla, že se směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní<sup>44</sup> nepoužije ve vztazích mezi členskými státy a příslušnými orgány třetích států.

75. Avšak ani v rámci vztahu mezi daňovými orgány členských států nezahrnuje spolupráce, kterou zakotvuje, informace o zaplacení dědické daně a daně z přechodu majetku, ale pouze daně z příjmu a z majetku a od roku 2004 i daně z pojistného.

76. Dále je třeba uvést, že informace uváděné německou vládou, o jejichž poskytnutí má v první řadě v úmyslu požádat dědice a jejichž důvěryhodnost musí být podle ní zkontrolována ve spolupráci s daňovými orgány státu, kde došlo k dědění, se v podstatě týkají úmrtního listu a dalších dokumentů vydaných matričními úřady státu bydliště zesnulého, a i když lze v jejich případě důvodně pochybovat, zda se na ně skutečně vztahuje spolupráce daňových orgánů, lze je přesto získat, jak oprávněně tvrdí Komise, na základě článku 13 úmluvy Spolkové republiky Německo a Švýcarské konfederace ze dne 30. listopadu 1978 o zamezení dvojímu zdanění v oblasti dědické daně.

77. Bez ohledu na tuto okolnost může tyto informace a úřední dokumenty, které zpravidla nevyžadují komplexní posouzení, bez problému poskytnout dědic a pro účely přiznání daňového osvobození není nutné systematicky spolupracovat s příslušnými orgány dotčeného třetího státu. Podotýkám, že podle právní úpravy sporné v původním řízení je daňové osvobození ve výši 500 000 eur přiznáno dědici s bydlištěm v Německu, který zdědil majetek nacházející se ve třetím státě po osobě, která v okamžiku smrti bydlela na území uvedeného státu. Je ovšem minimálně paradoxní, že německé orgány takové osvobození v takovém případě přiznávají, ačkoli jsou závislé na spolupráci dědice, co se týče získání informací o úmrtí a dědění manžela nerezidenta, stejně jako v případě, že jako ve věci v původním řízení odmítnou přiznat toto daňové osvobození.

78. Za těchto okolností ani jeden ze dvou cílů obecného zájmu uváděných německou vládou nemůže obstát.

79. Není tedy nutné zabývat se přiměřeností vnitrostátní úpravy dotčené ve věci v původním řízení.

80. Pokud by se však chtěl Soudní dvůr vyslovit k této otázce, přikláním se k vyjádření Komise, podle něhož vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení uváděných cílů obecného zájmu. Přestože dědictví nacházející se v Německu daněné ve věci v původním řízení v tomto členském státě představuje více než 60 % hodnoty dědictví, paušální osvobození ve výši 2 000 eur přiznané žalobci v původním řízení odpovídá 0,4% osvobození, na které by měl nárok, pokud by měl v okamžiku úmrtí manželky bydliště v Německu. Takové zacházení je zjevně nepřiměřené vzhledem k jednotlivým důvodům obecného zájmu uváděným německou vládou.

81. Otázka určení výše či odpovídající sazby daňového osvobození v případě německých nerezidentů tak pro účely zaručení přiměřenosti vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení spadá do pravomoci příslušných orgánů členského státu zdanění.

43 — Soudní dvůr uznal, že takový důvod může ospravedlnit omezení volného pohybu zakotvená unijním právem: viz zejména rozsudek ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 45 a citovaná judikatura).

44 — Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 05/04, s. 79. Tato směrnice byla několikrát změněna, poslední změna byla přijata dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 336, 129). Spolupráce zavedená touto směrnicí se týká rovněž daní z pojistného, jak uvádí její název po změně k datu 16. listopadu 2004.

82. Pokud jde o situaci žalobce v původním řízení, nelze vyloučit, že předkládající soud, kterému přísluší vyřešit spor, který mu byl předložen, bude muset nad rámec pouhého zrušení napadeného rozhodnutí vyloučit uplatnění paušálního osvobození od daně.

83. Za předpokladu, že tuto pravomoc má, se bude muset vypořádat s problémem, zda rovné zacházení s rezidenty a nerezidenty znamená, že musí přiznat daňové osvobození v celkové výši 500 000 eur, ačkoli dědictví Y. Welteho zdaňované v Německu obecně na rozdíl od případů čistě tuzemských poplatníků s neomezenou daňovou povinností nepředstavuje celkovou částku dědictví.

84. Tato otázka musí být podle mého názoru zodpovězena kladně. Jak jsem totiž již uvedl, situace Y. Welteho se dle mého patrně citelně neliší od situace německého rezidenta dědictvího v Německu po manželovi, který byl v okamžiku úmrtí rovněž německým rezidentem, je-li toto dědictví tvořeno pouze nemovitým majetkem. Za jinak stejných podmínek by bylo takovému rezidentovi přiznáno osvobození v plné výši a z přechodu tohoto majetku by nemusel odvádět dědickou daň.

85. Vzhledem k okolnostem věci v původním řízení, a konkrétně k hodnotě nemovitého majetku, který Y. Welte zdědil, v poměru k celkové hodnotě dědictví po jeho manželce, se navíc jeví, že Spolková republika Německo může nejlépe zohlednit osobní a rodinné poměry poplatníka. V takovém případě a analogicky s návrhem, který jsem formuloval ve stanovisku k věci, v níž byl vydán rozsudek Beker a Beker<sup>45</sup>, který Soudní dvůr převzal v bodě 60 uvedeného rozsudku, se musí osvobození od daně uplatnit v plném rozsahu na část pozůstalosti nabyté v tomto členském státě.

### III – Závěry

86. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku Finanzgericht Düsseldorf takto:

„Články 56 ES, 57 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu v oblasti dědické daně, která v případě, že nabyvatel s bydlištěm ve třetím státě nabytí pozemek nacházející se v členském státě děděním po zůstaviteli, který měl bydliště v tomtéž třetím státě, stanoví osvobození od daně ve výši 2 000 eur, zatímco kdyby měl zůstavitel nebo nabyvatel v okamžiku vzniku práva na dědictví bydliště v uvedeném členském státě, bylo by přiznáno osvobození ve výši 500 000 eur.“

45 — Viz bod 54 mého stanoviska ze dne 12. července 2012 ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 28. února 2013 (C-168/11).