



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

17. října 2013*

„Volný pohyb kapitálu — Články 56 ES až 58 ES — Dědická daň — Zůstavitel a dědic s bydlištěm v třetí zemi — Pozůstalost — Nemovitost nacházející se v členském státě — Nárok na nezdanitelnou částku ze základu daně — Rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty“

Ve věci C-181/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Německo) ze dne 2. dubna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 18. dubna 2012, v řízení

Yvon Welte

proti

Finanzamt Velbert,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (zpravodaj), C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. března 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Y. Welteho M. Duffnerem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Velbert A. Ludwigem, jako zmocněncem,
- za německou vládu A. Wiedmann a T. Henzem, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci, ve spolupráci s A. Lepière, avocate,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. června 2013,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Y. Weltem, vdovcem po švýcarské státní příslušnici, která zemřela ve Švýcarsku, a Finanzamt Velbert (dále jen „Finanzamt“) v otázce výpočtu dědické daně ze zastavěného pozemku nacházejícího se v Německu, který zesnulá vlastnila.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 1 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; Zvl. vyd.), stanoví:

„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 člení podle klasifikace uvedené v příloze I.

2. Převody spojené s pohybem kapitálu probíhají za stejných devizových podmínek, které platí pro běžné operace.“
- 4 K pohybům kapitálu uvedeným v příloze I směrnice 88/361 patří v bodě I „Přímé investice“, v bodě II „Investice do nemovitostí (nezahrnuté v bodě I)“ a v bodě XI „Osobní pohyb kapitálu“, který zahrnuje mimo jiné dědictví a odkazy.

Německá právní úprava

- 5 Zákon o dědické a darovací dani (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), ve znění zveřejněném dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), pozměněném ustanovením § 1 zákona o reformě dědické daně a pravidel oceňování (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) ze dne 24. prosince 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018, dále jen „“), obsahuje následující ustanovení: „§ 1 Zdanitelná plnění

Dani dědické (nebo darovací) podléhají:

1. nabytí majetku z důvodu smrti;
2. darování mezi žijícími osobami;
3. [...]§ 2 Osobní daňová povinnost

Daňová povinnost se vztahuje

V případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 na veškerý přecházející majetek, pokud je zůstavitel v době smrti, dárce v době uskutečnění darování nebo nabyvatel v době, kdy vznikla daňová povinnost, rezidentem.

Za rezidenty se považují:

fyzické osoby, které mají v tuzemsku trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu,

němečtí státní příslušníci, kteří trvale nepobývali v zahraničí více než pět let, aniž by měli v tuzemsku trvalé bydliště.

[...]

3. Ve všech ostatních případech na přecházející majetek, který je součástí tuzemského majetku ve smyslu § 121 [zákona o pravidlech oceňování (Bewertungsgesetz), dále jen „BewG“].

[...]§ 3 Nabývání majetku z důvodu smrti

(1) Nabývání majetku z důvodu smrti zahrnuje:

1. Nabytí majetku děděním [...]

[...]§ 15 Daňové třídy

Podle osobního vztahu nabyvatele k zůstaviteli nebo dárci se rozlišují tyto tři daňové třídy:

Daňová třída I:

manžel nebo manželka

[...]§ 16 Nezdánitelné částky

(1) Osvobozeny od daně zůstávají v případech § 2 odst. 1 bodu 1 nabytí majetku

1. manželem nebo manželkou do výše 500 000 eur [...]

[...]

Nezdánitelná částka podle odstavce 1 se v případech § 2 odst. 1 bodu 3 nahrazuje částkou ve výši 2000 eur.

[...]§19 Sazba daně

Daň se vybírá podle následujících procentuálních sazeb:

Hodnota nabytého majetku podléhajícího dani (§ 10) do (v eur)	Procentuální sazba v daňové třídě I [...] [...]		
	I	II	III
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30

[...]“

- 6 Ustanovení § 121, BewG, ve znění změn provedených ustanovením § 2 zákona o reformě dědické daně a pravidlech oceňování ze dne 24. prosince 2008, nadepsané „Tuzemský majetek“ stanoví:

„Tuzemský majetek zahrnuje:

[...]

nemovitý majetek nacházející se v Německu;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 7 Paní Welte-Schenkel, která se narodila v Německu, avšak po uzavření manželství s Y. Weltem se stala švýcarskou státní příslušnicí, zemřela dne 27. března 2009 ve Švýcarsku, kde bydlela se svým manželem. Její manžel je jejím jediným dědicem.
- 8 Zesnulá vlastnila pozemek nacházející se v Düsseldorfu (Německo), jehož hodnota k datu jejího úmrtí činila podle Finanzamt Düsseldorf-Süd 329 200 eur. Z informací poskytnutých Soudnímu dvoru vyplývá, že na tomto pozemku stál dům rodičů zesulé, který zdědila po smrti své matky. Zesnulá byla také majitelkou účtů ve dvou bankách v Německu, na nichž se nacházel zůstatek ve výši 33 689,72 eur. Kromě toho byla majitelkou bankovních účtů ve švýcarských bankách, jejichž zůstatky dosahovaly celkové výše 169 508,04 eur.
- 9 Výměrem ze dne 31. října 2011 vyměřil Finanzamt Y. Weltovi dědickou daň ve výši 41 450 eur. Tato částka byla vypočtena tak, že se od zdanitelného základu určeného pouze na základě hodnoty pozemku nacházejícího se v Düsseldorfu odečetl paušál ve výši 10 300 eur na náklady dědického řízení a na tento základ se uplatnilo osvobození od daně ve výši 2 000 eur podle § 16 odst. 2 ErbStG pro případ dědění mezi nerezidenty.
- 10 Rozhodnutím ze dne 23. ledna 2012 Finanzamt zamítl stížnost, kterou Y. Welte podal s cílem získat podle § 16 odst. 1 ErbStG osvobození ve výši 500 000 eur pro manžela, jde-li o případ dědění, kdy je alespoň jedna osoba rezidentem.
- 11 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.
- 12 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 prvně uvedeného ustanovení má totiž Y. Welte jakožto osoba s omezenou daňovou povinností nárok na nezdánitelnou částku z dědictví pouze ve výši 2 000 eur. Pokud by však zůstavitelka či on sám měli v okamžiku smrti bydliště v Německu, měl by Y. Welte nárok na nezdánitelnou částku ve výši 500 000 eur podle ustanovení § 16 odst. 1 ErbStG, a nemusel by tedy dědickou daň platit.
- 13 Předkládající soud uvádí, že v rozsudku ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, Sb. rozh. s. I-3553, bod 56), Soudní dvůr rozhodl, že články 56 ES a 58 ES brání takovému ustanovení, jako je § 16 odst. 2 ErbStG, které pro účely výpočtu daně darovací stanoví, že nezdánitelná částka ze základu daně v případě darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud dárce nebo obdarovaný mají v době uskutečnění darování bydliště v jiném členském státě, než nezdánitelná částka, která by se uplatnila, kdyby alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v prvně uvedeném členském státě.

- 14 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 zůstavitelka i Y. Welte bydliště v třetí zemi, a nikoli v členském státě Evropské unie. Y. Welte dále po zůstavitelce zdědil nejen pozemek, ale i zůstatky v německých a švýcarských bankách. Jelikož byla zdaněna pouze část dědictví nacházející se v Německu, mohlo by tedy podle něj být důvodné přiznat Y. Welteovi osvobození pouze ve výši 2 000 eur, a nikoli 500 000 eur.
- 15 S poukazem na rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531), a 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. Zastává konkrétně názor, že přiznat Y. Welteovi osvobození pouze ve výši 2 000 eur překračuje meze toho, co je nezbytné k tomu, aby bylo zajištěno rovné zacházení s rezidenty a nerezidenty. V projednávaném případě totiž byla hodnota pozemku nacházejícího se v Düsseldorfu, který představuje dědictví podléhající dani v Německu, oceněna na 329 200 eur, což je přibližně 62 % hodnoty celého dědictví, která dosahuje 532 397,76 eur. Skutečnost, že nebylo zdaněno přibližně 38 % z hodnoty dědictví, tedy může podle tohoto soudu jen stěží odůvodnit, že výše nezdanitelné částky činila 2 000 eur namísto 500 000 eur.
- 16 Za těchto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„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?“

K předběžné otázce

- 17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 56 ES a 58 ES vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě dědění nemovitosti nacházející se v tomto státě, kdy – jako za okolností ve věci v původním řízení – měli zůstavitel i dědic v okamžiku úmrtí bydliště v třetí zemi, jako je Švýcarská konfederace, je nezdanitelná částka nižší než nezdanitelná částka v případě, že by alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v uvedeném členském státě.
- 18 Článek 56 odst. 1 ES obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.
- 19 Jelikož Smlouva neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“, uznal Soudní dvůr informativní hodnotu klasifikace obsažené v příloze I směrnice 88/361, 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, jakož i ze dne 10. února 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Sb. rozh. s. I-497, bod 15).
- 20 Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že dědění, jež spočívá v přechodu majetku zůstaveného zemřelou osobou na jednu či více osob podle bodu XI přílohy I směrnice 88/361 nadepsaného „Osobní pohyb kapitálu“, představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES s výjimkou případů, kdy jsou jejich zakládající prvky omezeny hranicemi jediného členského státu (viz zejména rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Barbier, C-364/01, Recueil, s. I-15013, bod 58; výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden, body 40 až 42, a rozsudek ze dne 19. července 2012, Scheunemann, C-31/11, bod 22).

- 21 Situaci, kdy osoba s bydlištěm ve Švýcarsku k okamžiku své smrti zůstává jiné osobě, která má bydliště v tomto státě, majetek včetně nemovitosti nacházející se v Německu, z níž je v tomto členském státě vypočtena dědická daň, nelze považovat za čistě vnitrostátní situaci. Dědění, o které se jedná ve věci v původním řízení, tedy představuje operaci spadající pod pohyb kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.
- 22 Je tedy třeba nejprve zkoumat, zda, jak tvrdí Y. Welte v původním řízení i Evropská komise ve svém písemném vyjádření před Soudním dvorem, taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci původním řízení, představuje překážku pohybu kapitálu.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES

- 23 Podle ustálené judikatury patří v případě dědění k opatřením zakázaným článkem 56 odst. 1 ES jakožto omezení pohybu kapitálu zejména opatření, jež snižují hodnotu dědictví rezidenta v jiném státě, než je členský stát, kde se nachází dotčený majetek a který uvedený majetek zdaňuje (viz zejména výše uvedený rozsudek Barbier, bod 62; rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 44, a Arens-Sikken, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 37, jakož i výše uvedený rozsudek Missionswerk Werner Heukelbach, bod 22).
- 24 V projednávaném případě vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení stanoví, že pokud v případě dědictví zahrnujícího nemovitost nacházející se v Německu zůstavitel ani dědic v tomto členském státě v okamžiku smrti nebydlel, nezdanitelná částka je nižší než nezdanitelná částka v případě, že by zůstavitel či dědic měli k tomuto okamžiku bydliště na německém území.
- 25 Je třeba uvést, že taková právní úprava, která činí uplatnění nezdanitelné částky ze základu daně u dotčeného nemovitého majetku závislým na místě bydliště zesnulého nebo dědice v okamžiku úmrtí, vede k tomu, že dědění takového majetku mezi nerezidenty podléhá vyšší daňové zátěži než dědění mezi osobami, z nichž alespoň jedna je rezidentem, a snižuje tedy hodnotu uvedeného dědictví (obdobně viz výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, body 45 a 46; Mattner, body 27 a 28, jakož i Missionswerk Werner Heukelbach, bod 24).
- 26 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, je překážkou volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

K uplatnění čl. 57 odst. 1 ES týkajícího se omezení volného pohybu kapitálu ve vztahu ke třetím zemím

- 27 Německá a belgická vláda, jakož i Komise nicméně tvrdí, že takové omezení týkající se pohybu kapitálu ve vztahu k třetí zemi může být na základě čl. 57 odst. 1 ES přípustné.
- 28 Je třeba připomenout, že podle tohoto ustanovení není článkem 56 dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo unijního práva ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.
- 29 V tomto ohledu je nutné uvést, že čl. 57 odst. 1 ES, který taxativně stanoví, jaké pohyby kapitálu mohou být vyňaty z působnosti čl. 56 odst. 1 ES, nezmiňuje dědění. Takové ustanovení musí přitom být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno restriktivně (obdobně viz výše uvedený rozsudek Eckelkamp a další, bod 57).
- 30 Německá vláda i Komise, k nimž se připojuje i belgická vláda, však zdůrazňují, že čl. 57 odst. 1 ES se použije na pohyby kapitálu zahrnující „přímé investice včetně investic do nemovitostí“. Dědění nemovitého majetku je takovou investicí, pokud příjemce takového dědictví v důsledku přechodu

všech práv a povinností zesnulého na dědice vstupuje do jeho postavení, co se týče vlastnictví uvedeného majetku. Dědění takového druhu je tedy podle nich formou nabývání nemovitostí, kterou lze považovat za investici do nemovitostí.

- 31 Je však nutné konstatovat, že dědění spadá do bodu XI přílohy I směrnice 88/361 nadepsaného „Osobní pohyb kapitálu“, jak bylo uvedeno již v bodě 20 tohoto rozsudku, zatímco „přímé investice“ či „investice do nemovitostí“ spadají do jiných bodů směrnice, a to bodů I a II uvedené přílohy.
- 32 Posledně uvedené pojmy sice nejsou ve Smlouvě definovány, avšak z výčtu uvedeného v prvním bodě uvedené klasifikace a ze souvisejících vysvětlujících poznámek, jejichž informativní hodnotu již Soudní dvůr uznal, vyplývá, že pojem „přímé investice“ se týká investic, které provádějí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvořily nebo udržely dlouhodobé a přímé vztahy mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál určen, za účelem výkonu hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, body 34 a 35 a citovaná judikatura).
- 33 Ze samotného názvu bodu II přílohy I směrnice 88/361 přitom vyplývá, že „investice do nemovitostí“ podle tohoto bodu nezahrnují přímé investice podle bodu I této přílohy.
- 34 Za těchto podmínek je třeba, stejně jak učinil generální advokát v bodě 55 svého stanoviska, dospět k závěru, že čl. 57 odst. 1 ES, který zmiňuje „přímé investice včetně investic do nemovitostí“, se proto se týká pouze investic do nemovitostí, které jsou přímými investicemi uvedenými v bodě I přílohy I směrnice 88/361.
- 35 Investice do nemovitostí „majetkové povahy“, jako je investice dotčená ve věci v původním řízení, které se týkají domu rodičů zesnulé a byly uskutečněny pro soukromé účely bez vazby na výkon hospodářské činnosti, naproti tomu do působnosti čl. 57 odst. 1 ES nespádají.
- 36 Takový závěr v souladu s restriktivním výkladem, který je nutné tomuto ustanovení přikládat jakožto výjimce z volného pohybu kapitálu, nemůže být na rozdíl od toho, co tvrdila Komise, v žádném případě zpochybněn výše uvedeným rozsudkem Scheunemann.
- 37 Je pravda, že Soudní dvůr v bodě 35 uvedeného rozsudku rozhodl, že se právní úprava členského státu, která pro účely výpočtu dědické daně vylučuje použití některých daňových zvýhodnění na dědictví ve formě podílu na kapitálové společnosti se sídlem v třetí zemi, dotýká především výkonu svobody usazování a nikoli volného pohybu kapitálu, pokud tento podíl svému držiteli umožňuje, aby vykonával jistý vliv na rozhodování uvedené společnosti a určoval její činnosti. Soudní dvůr tedy nevycházel z klasifikace v příloze I ke směrnici 88/361 pro účely určení, jaká základní svoboda se na předmětnou situaci použije.
- 38 Projednávaná věc se naproti tomu týká výkladu výjimky z volného pohybu kapitálu v situaci, kdy se tato svoboda nesporně uplatní. Avšak zatímco základní svobody přiznané Smlouvou musí být vykládány široce, výjimky z takové svobody musí být, jak již bylo uvedeno v bodech 29 a 36 tohoto rozsudku, vykládány restriktivně.
- 39 Omezení, jako je omezení volného pohybu do třetí země, jako je Švýcarská konfederace, dotčené ve věci v původním řízení, proto nemůže být na základě čl. 57 odst. 1 ES vyňato z působnosti čl. 56 odst. 1 ES.
- 40 Za těchto podmínek je třeba zkoumat, zda lze zjištěné omezení volného pohybu kapitálu odůvodnit s ohledem na ustanovení Smlouvy.

K existenci odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu na základě čl. 58 odst. 1 a 3 ES

- 41 Článek 58 odst. 1 písm. a) ES stanoví, že článkem 56 ES „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“.
- 42 Toto ustanovení článku 58 ES musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem restriktivního výkladu. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či členského státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, Sb. rozh. s. I-123, bod 40; výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 57, jakož i Arens-Sikken, bod 51, a Mattner, bod 32).
- 43 Výjimka stanovená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je totiž sama omezena odst. 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“ (viz výše uvedené rozsudky Jäger, bod 41; Eckelkamp a další, bod 58; Arens-Sikken, bod 52, jakož i Mattner, bod 33).
- 44 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 ustálené judikatury přitom vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní daňová právní úprava – jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která pro účely výpočtu dědické daně činí rozdíl, pokud jde o výši nezdanitelné částky, která se uplatní na základ daně u nemovitosti nacházející se v dotčeném členském státě, podle toho, zda zůstavitel nebo dědic měli v době dědění bydliště v tomto členském státě, nebo zda oba měli bydliště 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 opodstatněné naléhavým důvodem obecného zájmu. Aby dále mohlo být rozdílné zacházení odůvodněné, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou (viz rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29, jakož i výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, body 58 a 59, Arens-Sikken, body 52 a 53, a Mattner, bod 34).

Ke srovnatelnosti dotčených situací

- 45 Německá vláda, podporovaná belgickou vládou, tvrdí, že dědění mezi nerezidenty a dědění, jež se týká rezidenta, jsou objektivně odlišné situace. V první situaci má totiž dědic omezenou povinnost k dědické dani v Německu, a v tomto členském státě se proto zdaňují aktiva uvedená v § 121 BewG vázaná na tento stát, která tvoří „majetek v tuzemsku“. Ve druhém případě má naopak dědic neomezenou povinnost k dědické dani v Německu, a v tomto členském státě se proto na základě tzv. zásady „celosvětového majetku“ zdaní veškerý zděděný majetek nehledě na jeho složení či místo, kde se nachází.
- 46 Podle těchto vlád je v tomto ohledu právní úprava dotčená ve věci v původním řízení v souladu s judikaturou vycházející z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225), podle níž posuzuje celkovou daňovou způsobilost rezidenta stát, v němž se nachází jeho bydliště, a případně přiznává osvobození s ohledem na jeho osobní situaci, jelikož příjem získaný na území státu nerezidentem je mnohdy pouze částí jeho celkových příjmů. Stejně tak je v projednávané věci základ dědické daně u nerezidenta v zásadě nižší než u rezidenta.
- 47 Německá a belgická vláda k tomuto stejně jako předkládající soud dále uvádějí, že Soudní dvůr sice nešel cestou této argumentace ve výše uvedeném rozsudku Mattner, který se týkal téhož rozdílného zacházení, k jakému došlo ve věci v původním řízení, avšak uvedený rozsudek se netýkal vyčíslení

dědické daně z celkové pozůstalosti, ale darovací daně z jediné nemovitosti, takže v takovém případě objektivně neexistoval rozdíl mezi darem v režimu omezené daňové povinnosti a darem v režimu neomezené daňové povinnosti.

- 48 Je však třeba uvést, že uvedenou argumentaci Soudní dvůr zamítl nejen, pokud jde o výpočet daně darovací v případě nemovitého majetku, jak tvrdí tyto vlády (výše uvedený rozsudek Mattner, body 35 až 38), ale i pokud jde o výpočet dědické daně z takového majetku (viz výše uvedené rozsudky Jäger, bod 44; Eckelkamp a další, body 61 až 63, jakož i Arens-Sikken, body 55 až 57).
- 49 V tomto ohledu Soudní dvůr judikoval, že co se týče částky dědické daně splatné z titulu nemovitého majetku nacházejícího se v Německu, neexistuje žádný objektivní rozdíl odůvodňující nerovnost v daňovém zacházení mezi situací osob, z nichž ani jedna nemá bydliště v tomto členském státu, a situací, ve které alespoň jedna z těchto osob bydliště v uvedeném státu má. Výše dědické daně z nemovitosti nacházející se v Německu je totiž vypočtena na základě ErbStG v závislosti na hodnotě tohoto nemovitého majetku a na osobní vazbě mezi zůstavitelem a dědicem. Ani jedno z těchto kritérií přitom není závislé na místě jejich bydliště (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Jäger, bod 44; Eckelkamp a další, bod 61, jakož i Arens-Sikken, bod 55).
- 50 Německá právní úprava dále v zásadě považuje jak dědice v rámci dědění mezi nerezidenty, tak dědice v rámci dědění, kdy je alespoň jednou ze stran rezident, za osoby povinné k dani pro účely výběru dědické daně připadající na nemovitý majetek nacházející se v Německu. Pouze v případě nezdanitelné částky, která se uplatní na základ daně, činí tato právní úprava pro účely výpočtu dědické daně připadající na nemovitý majetek nacházející se v Německu rozdíl v zacházení mezi děděními mezi nerezidenty a děděními, kdy je jednou ze stran rezident. Naproti tomu určení třídy a sazby daně stanovených v § 15 a § 19 ErbStG se provádí podle stejných pravidel.
- 51 Pokud vnitrostátní právní úprava nečiní pro účely zdanění nemovitého majetku nabytého děděními a nacházejícího se v dotyčném členském státu rozdíl mezi dědici-nerezidenty, kteří nabyli tento majetek od zůstavitele-nerezidenta, na straně jedné, a dědici-nerezidenty nebo dědici-rezidenty, kteří nabyli takový majetek od zůstavitele-rezidenta, jakož i dědici-rezidenty, kteří nabyli tentýž majetek od zůstavitele-nerezidenta, na straně druhé, nemůže, pokud jde o uplatnění nezdanitelné částky ze základu daně u tohoto nemovitého majetku, zacházet s těmito dědici v rámci téhož zdanění rozdílně, aniž by tím porušila požadavky práva Unie. Tím, že vnitrostátní zákonodárce zacházel s dědictvím ve prospěch těchto dvou kategorií osob stejně, s výjimkou výše nezdanitelné částky, kterou může dědic nárokovat, totiž připustil, že mezi oběma kategoriemi s ohledem na způsoby a podmínky výběru dědické daně neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, jenž by mohl odůvodnit rozdílné zacházení (obdobně viz výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 63; Arens-Sikken, bod 57, jakož i Mattner, bod 38).
- 52 Je sice třeba připustit, jak tvrdí německá a belgická vláda, že zdanitelný základ u dědictví v případě nerezidenta, který má omezenou povinnost k dědické dani v Německu, je „v zásadě“ – slovy těchto vlád – nižší než v případě dědice rezidenta či nerezidenta, který má neomezenou povinnost k dědické dani v tomto členském státě.
- 53 Tato okolnost však nemůže zpochybnit předchozí zjištění, jelikož výše nezdanitelné částky stanovená právními předpisy dotčenými ve věci v původním řízení se nemění v závislosti na zdanitelném základu dědictví, ale je totožná bez ohledu na jeho výši. Jak totiž vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, tato nezdanitelná částka je přiznána automaticky všem dědicům již na základě toho, že mají povinnost k dědické dani v Německu, aby tak bylo snížením celkové výše dědictví zajištěno osvobození části rodinného majetku. Nicméně, stejně jako toto postavení osoby povinné k dani nezávisí na místě bydliště – jelikož dotčené právní předpisy zdaňují dědickou daní nabytí nemovitého majetku nacházejícího se v Německu bez ohledu na to, zda jsou zůstavitel a dědic rezidenty či nikoli – účel

částečného osvobození rodinného majetku se stejným způsobem dotýká všech osob povinných k dědické dani v Německu, ať jsou rezidenty či nikoli, jelikož toto osvobození má snižovat celkovou hodnotu dědictví.

- 54 Příjemce dědictví, u něhož se základ daně v Německu stejně jako v případě Y. Welteho ve věci v původním řízení vyčísluje pouze z nemovitého majetku nacházejícího se v tomto členském státě, se může na rozdíl od Y. Welteho domáhat nezdanitelné částky ve výši 500 000 eur, pokud tento dědic takový majetek nabyl od osoby s bydlištěm na německém území a k této osobě ho pojil manželský svazek, nebo pokud uvedený dědic na tomto území bydlel a nabyl tento majetek od takové osoby, která zde nebydlela.
- 55 Protože výše nezdanitelné částky nezávisí na výši zdanitelného základu, ale dědic na ni má nárok v důsledku svého postavení osoby povinné k dani, není omezená daňová povinnost dědice-nerezidenta po zůstaviteli-nerezidentovi okolností, která je schopná situaci tohoto dědice z pohledu tohoto osvobození objektivně odlišit od situace dědice-nerezidenta po zůstaviteli-rezidentovi nebo situace dědice-rezidenta po zůstaviteli-rezidentovi či nerezidentovi.
- 56 Z toho vyplývá, že situace Y. Welteho ve věci v původním řízení je srovnatelná se situací dědice, který po zůstaviteli s bydlištěm v Německu, k němuž ho pojil manželský svazek, zdědil nemovitý majetek nacházející se v tomto členském státě, i se situací dědice s bydlištěm v Německu, který toto dědictví nabyl po zesnulém manželovi, jenž v tomto členském státě neměl bydliště.
- 57 Je tudíž třeba zkoumat, zda právní úprava, jako právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, může být objektivně odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu, jak podpůrně tvrdí německá vláda.

K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu

- 58 Německá vláda zaprvé tvrdí, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení odpovídá zásadě daňové soudržnosti. V režimu omezené daňové povinnosti je totiž zvýhodnění spočívající ve sníženém daňovém základu kompenzováno nevýhodou spočívající ve snížení nezdanitelné částky, zatímco v režimu neomezené daňové povinnosti je vyšší nezdanitelná částka kompenzována vyšším daňovým základem.
- 59 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z judikatury Soudního dvora sice vyplývá, že nezbytnost zachovat soudržnost daňového režimu může odůvodňovat omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Nicméně pro to, aby takové odůvodnění bylo přijato, je nezbytné, aby byla prokázána existence bezprostřední souvislosti mezi přiznáním dotyčného daňového zvýhodnění a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží (viz výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42, jakož i rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, body 77 a 78).
- 60 V projednávané věci přitom postačí konstatovat, že daňové zvýhodnění v členském státě, na jehož území se nachází nemovitost, která je předmětem dědictví, vyplývající z odečtení nezdanitelné částky v plné výši od základu daně, pokud je alespoň jednou stranou dědění rezident tohoto státu, není v tomto státě kompenzováno žádnou určitou daňovou zátěží z titulu dědické daně (obdobně viz výše uvedený rozsudek Mattner, bod 54).
- 61 Z toho vyplývá, že právní úprava, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, nemůže být odůvodněna nezbytností zachovat soudržnost německého daňového systému.
- 62 Německá vláda zadruhé tvrdí, že vnitrostátní pravidla dotčená ve věci v původním řízení odpovídají zásadě účinnosti daňové kontroly. Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15) totiž

podle ní stanoví rámec pro spolupráci příslušných orgánů členských států, který mezi nimi a příslušnými orgány třetího státu neexistuje, pokud takový třetí stát nepřijal závazek vzájemně si poskytovat pomoc. Německý správce daně přitom nemá možnost s jistotou zjišťovat dědictví zesnulého, který bydlel ve Švýcarsku. Povinnost úředníků matriky zapisovat úmrtí, povinnost soudů a notářů provést pořízení pro případ smrti či vydat úmrtní list, jakož i povinnost některých deponitářů, resp. správců fondů učinit prohlášení se týkají pouze německých subjektů. Za těchto podmínek může vnitrostátní správce daně vycházet pouze z údajů poskytnutých dědicem, aniž je může ověřit.

- 63 Podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetí země, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedené třetí země získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti posledně uvedeného státu údaje poskytnout (viz výše uvedený rozsudek A, bod 63; rozsudek ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 44, a ze dne 19. července 2012, A, C-48/11, bod 36).
- 64 Jak však uvedl generální advokát v bodech 76 a 77 svého stanoviska, informace uváděné německou vládou, které se konkrétně týkají úmrtního listu a dokumentů vydaných matričními úřady státu, v němž probíhá dědické řízení, může poskytnout dědic nebo případně správce daně tohoto státu v rámci dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oblasti dědické daně a nevyžadují zpravidla komplexní posouzení.
- 65 Na základě vnitrostátní právní úpravy má dědic s bydlištěm v Německu v každém případě nárok na odečtení nezdanitelné částky v plné výši od základu daně v případě, že zdědil nemovitý majetek nacházející se v tomto členském státě od osoby, která v okamžiku smrti bydlela v třetí zemi.
- 66 Avšak i takové dědění stejně jako ve věci v původním řízení vyžaduje, aby příslušné německé orgány ověřily údaje o zůstaviteli bydlícím v třetí zemi.
- 67 Za těchto podmínek nemůže německá vláda tvrdit, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která dědici v případě dědictví mezi rezidenty třetí země, jako je Švýcarská konfederace, neumožňuje odečíst nezdanitelnou částku v plné výši od základu daně, je nutná k zachování účinnosti daňových kontrol.
- 68 Na položenou otázku je proto třeba odpovědět tak, že články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě dědění nemovitosti nacházející se v tomto státě, kdy – jako za okolností věci v původním řízení – mají zůstavitel i dědic v okamžiku úmrtí bydliště v třetí zemi, jako je Švýcarská konfederace, je nezdanitelná částka nižší než nezdanitelná částka v případě, že by alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v uvedeném členském státě.

K nákladům řízení

- 69 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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:

Články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě dědění nemovitosti nacházející se v tomto státě, kdy – jako za okolností věci v původním řízení – mají zůstavitel i dědic v okamžiku úmrtí bydliště v třetí zemi, jako je Švýcarská konfederace, je nezdanitelná částka nižší než nezdanitelná částka v případě, že by alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v uvedeném členském státě.

Podpisy.