Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 2. října 2014[1]

Věc C-133/13

Staatssecretaris van Economische Zaken
Staatssecretaris van Financiën
proti
Q

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Raad van State (Nizozemské království)]

„Daňové právní předpisy — Volný pohyb kapitálu (čl. 63 odst. 1 SFEU) — Vnitrostátní darovací daň — Daňové zvýhodnění pro ‚venkovské statky' nacházející se v tuzemsku — Zachování národního přírodního a kulturního dědictví — Účinnost daňových kontrol — Přeshraniční vzájemná pomoc v daňových věcech — Oblast působnosti směrnic 2010/24/EU a 2011/16/EU — Pojem ‚správní šetření' podle čl. 5 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2010/24/EU a čl. 3 bodu 7 směrnice 2011/16/EU — Meze povinnosti provést šetření"

I – Úvod

1. Zdaňují-li členské státy přechod majetku formou dědictví nebo darování, může být zátěž natolik vysoká, že nabyvatel musí část majetku prodat, aby mohl zaplatit příslušnou daň. V případě některého majetku však členské státy v obavách z těchto důsledků poskytují zvýhodnění, aby byla zachována celistvost převáděného majetku.

2. Tak je tomu i v projednávaném případě, v němž chce Nizozemské království zachovat jednotu určitých nemovitostí i po převodu podléhajícímu zdanění. Představuje-li nemovitost „přírodní bohatství", může být daň poloviční nebo dokonce nulová, pokud nový vlastník toto bohatství dlouhodobě zachová. Nizozemské království má nicméně zájem pouze na zachování svého vlastního přírodního bohatství. V případě, že tuzemec uskuteční převod zahraniční nemovitosti podléhající darovací dani, není mu poskytnuto žádné daňové zvýhodnění.

3. Soudní dvůr má nyní objasnit, zda je taková úprava slučitelná se základními svobodami. Přitom je nutno zkoumat nejen přípustnost daňové podpory omezené na vnitrostátní cíle. V tomto ohledu existuje určitá podobnost s věcí C-87/13, ve které probíhá řízení a ve které jsem nedávno přednesla stanovisko[2]. Kromě toho v projednávaném případě vyvstávají otázky týkající se mezí vzájemné pomoci mezi členskými státy, pokud musejí být podporovány i zahraniční nemovitosti. Pro účely daňového zvýhodnění musí být totiž zachování přírodního bohatství nemovitosti dlouhodobě kontrolováno.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Viz mé stanovisko X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

4. Článek 2 odst. 1 směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření[3] (dále jen „směrnice o vymáhání 2010/24“) definuje svou oblast působnosti následovně:

„Tato směrnice se vztahuje na pohledávky týkající se:

a) veškerých daní a poplatků jakéhokoli druhu ukládaných členským státem […];

[…]“

5. Článek 5 odst. 1 směrnice o vymáhání 2010/24 nabízí možnost „žádost[i] o informace“:

„Na žádost dožadujícího orgánu poskytne dožádaný orgán veškeré informace, u kterých lze předpokládat, že jsou významné pro dožadující orgán při vymáhání pohledávek uvedených v článku 2.

Pro účely poskytnutí těchto informací zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných k jejich získání.“

6. Kromě směrnice o vymáhání 2010/24 existuje v oblasti přeshraniční vzájemné pomoci v daňových věcech ještě směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS[4] (dále jen „směrnice o spolupráci 2011/16“). Článek 1 odst. 1 této směrnice definuje její „Předmět“:

„Tato směrnice stanoví pravidla a postupy, na jejichž základě členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze předpokládat význam pro správu a vymáhání domácích právních předpisů týkajících se daní uvedených v článku 2.“

7. „Oblast působnosti“ směrnice o spolupráci 2011/16 vyplývá z jejího článku 2:

„1. Tato směrnice se vztahuje na veškeré daně jakéhokoli druhu vybírané členským státem […].

2. Bez ohledu na odstavec 1 se tato směrnice nepoužije na daň z přidané hodnoty a cla ani na spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy. Tato směrnice se dále nevztahuje na povinné příspěvky na sociální zabezpečení […].

[…]“

8. Možnost přeshraniční vzájemné pomoci poskytuje článek 5 směrnice o spolupráci 2011/16:

„Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

9. Článek 3 bod 7 směrnice o spolupráci 2011/16 definuje pro účely této směrnice výraz „správní šetření“ jako „všechny kontroly, prověrky a jiné úkony, které provádějí členské státy při výkonu svých funkcí, aby zajistily správné použití daňových právních předpisů“.

3 — Úř. věst. L 84, s. 1; Zvl. vyd. 15/02, s. 68.

4 — Úř. věst. L 64, s. 1

B – *Vnitrostátní právo*

10. V Nizozemsku se podle čl. 1 odst. 1 bodu 2 Successiewet 1956 vybírá darovací daň „z hodnoty všeho, co je získáno darováním od osoby, která měla své bydliště ke dni darování v Nizozemsku“.

11. Článek 7 odst. 1 první věta (Natuurschoonwet) 1928 stanoví následující daňové zvýhodnění:

„Je-li ve smyslu Successiewet 1956 nabývána nemovitost vykázaná jako venkovský statek, nevybírá se […] rozdíl mezi darovací, respektive dědickou daní stanovenou výměrem a daní, která by byla dlužná, pokud by tato nemovitost byla oceněna polovinou hospodářské hodnoty, kterou by bylo třeba nemovitost ocenit v okamžiku nabytí pro případ, že by toto nabytí bylo podmíněno zachováním této nemovitosti jako takové po dobu 25 let a nekácet již více vysokokmenného dřeva, než je nezbytné nebo obvyklé podle pravidel běžného lesního hospodářství.“

12. Podle druhé věty tohoto ustanovení se sníží hospodářská hodnota relevantní pro první větu na nulu, pokud je venkovský statek veřejně přístupný. Ve výsledku tak není vybírána žádná darovací daň.

13. Článek 1 odst. 1 písm. a) Natuurschoonwet 1928 definuje „venkovský statek“ jako „nemovitost nacházející se v Nizozemsku, jejíž součástí jsou přírodní oblasti, lesy nebo stromoví – včetně pozemků, na kterých se nacházejí dům nebo jiná venkovská stavba hodící se k povaze venkovského statku – pokud je zachování této nemovitosti v jejím charakteristickém vzhledu žádoucí s ohledem na zachování přírodního bohatství“.

14. Podle čl. 1 odst. 2 Natuurschoonwet 1928 vyhláška podrobně stanoví, za jakých podmínek je třeba na nemovitost nahlížet jako na venkovský statek. Podle čl. 2 odst. 1 této vyhlášky (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928) je nutno splnit čtyři podmínky: rozloha nemovitosti musí činit nejméně 5 ha; pozemek a vodní plochy musejí tvořit souvislé území; minimálně 30 % plochy pozemku musí být porostlých lesem nebo tvořit jiné přírodní oblasti; využívání nemovitosti nesmí ohrozit přírodní bohatství. Článek 1 bod 1 vyhlášky definuje mj. jednotlivé chráněné lesní plochy a jiné přírodní oblasti.

15. Podle článku 2 Natuurschoonwet 1928 může vlastník požádat příslušná ministerstva o určení, že jeho nemovitost je venkovským statkem v tomto smyslu.

III – **Spor v původním řízení**

16. Spor v původním řízení se týká žádosti Q o uznání nemovitého majetku, který vlastní a který se nachází v Anglii, jako „venkovského statku“ ve smyslu Natuurschoonwet 1928. Její žádost vychází z úmyslu darovat tento nemovitý majetek svému synovi, který má bydliště ve Spojeném království. Vzhledem k tomu, že Q má oproti tomu bydliště v Nizozemsku, podléhalo by toto darování nizozemské darovací dani.

17. Nizozemské správní orgány zamítly žádost pouze s odůvodněním, že se nemovitý majetek nenachází v Nizozemsku, jak požaduje čl. 1 odst. 1 písm. a) Natuurschoonwet 1928. Proti tomuto rozhodnutí podala Q opravný prostředek k soudu.

IV – **Řízení před Soudním dvorem**

18. Raad van State, který se sporem nyní zabývá, položil Soudnímu dvoru dne 13. března 2013 na základě článku 267 SFEU následující otázky:

„1) Představuje zájem na zachování národního přírodního bohatství a kulturního dědictví, který je předmětem Natuurschoonwet 1928, naléhavý důvod obecného zájmu, který odůvodňuje právní úpravu, podle které je osvobození od darovací daně (daňové zvýhodnění) omezeno pouze na venkovské statky nacházející se v Nizozemsku?

2 a) Mohou se orgány členských států v rámci kontroly, zda lze nemovitost nacházející se v jiném členském státě kvalifikovat jako venkovský statek ve smyslu Natuurschoonwet 1928 pro účely získání vzájemné pomoci orgánů členského státu, ve kterém se nemovitost nachází, dovolávat směrnice o vymáhání 2010/24, jestliže má kvalifikace jakožto venkovský statek na základě tohoto zákona za následek osvobození od výběru darovací daně dlužné k okamžiku darování uvedené nemovitosti?

2 b) V případě kladné odpovědi na otázku 2a), Musí být pojem ‚správní šetření' podle čl. 3 bodu 7 směrnice o spolupráci 2011/16 vykládán v tom smyslu, že zahrnuje rovněž kontrolu na místě?

2 c) V případě kladné odpovědi na otázku 2b), Lze pro upřesnění pojmu ‚správní šetření' podle čl. 5 odst. 1 směrnice o vymáhání 2010/24 navázat na definici ‚správní šetření' podle čl. 3 bodu 7 směrnice o spolupráci 2011/16?

3) V případě záporné odpovědi na otázku 2a), otázku 2b) nebo otázku 2c): Musí být zásada loajální spolupráce, zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s čl. 167 odst. 2 SFEU vykládána v tom smyslu, že v jejím důsledku je v případě, že členský stát požádá jiný členský stát o spolupráci při přezkumu, zda nemovitost nacházející se v tomto jiném členském státě může být kvalifikována jako venkovský statek ve smyslu zákona, jehož účelem je zachování a ochrana národního přírodního bohatství a kulturního dědictví, dožádaný stát povinen spolupracovat?

4) Může být omezení volného pohybu kapitálu odůvodněno poukazem na nutnost zaručit účinnost daňového dohledu, pokud účinnost tohoto dohledu může být pravděpodobně ohrožena výlučně okolností, že vnitrostátní orgány musejí ve smyslu čl. 7 odst. 1 Natuurschoonwet 1928 cestovat po dobu 25 let do jiného členského státu, aby tam prováděly nezbytné kontroly?“

19. Tato věc byla nejprve spojena s věcí C-87/13 pro účely společného řízení a společného rozhodnutí. Paní Q, pan X (účastník sporu v původním řízení ve věci C-87/13), Spolková republika Německo, Španělské království, Francouzská republika, Italská republika, Nizozemské království, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jakož i Evropská komise předložili v červenci roku 2013 písemná vyjádření ke spojeným věcem. Poté bylo spojení obou věcí opět zrušeno.

20. Jednání konaného dne 21. května 2014 se zúčastnili Q, Spolková republika Německo, Španělské království, Nizozemské království a Komise.

V – **Právní posouzení**

21. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda je taková úprava daňového zvýhodnění, jako je dotčená úprava, slučitelná s volným pohybem kapitálu podle čl. 63 odst. 1 SFEU. V rámci přezkumu porušení této základní svobody mohou být objasněny i otázky předkládajícího soudu týkající se výkladu směrnic o spolupráci daňových správních orgánů členských států.

A – *Omezení*

22. Takové daňové zvýhodnění v rámci darovací daně, jako je dotčené daňové zvýhodnění, omezuje volný pohyb kapitálu podle čl. 63 odst. 1 SFEU.

23. Zaprvé spadá daňové zacházení s darováním pod ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu, jestliže je jeden definiční znak těchto operací naplněn v rámci území jiného členského státu [5]. Tak je tomu v projednávaném případě, neboť nemovitost, která má být darována se nenachází v Nizozemsku, ale v jiném členském státě.

24. Zadruhé je nutno vycházet z omezení volného pohybu kapitálu, pokud je darování zahraniční nemovitosti spojeno s vyšší daní než darování tuzemské nemovitosti. Tak na tuto situaci nahlížel Soudní dvůr v případě nabývání majetku děděním [6], přičemž tato judikatura je použitelná na darování [7]. V projednávaném případě je nemovitosti Q odepřeno uznání jakožto „venkovský statek“, a tím i daňové zvýhodnění v rámci darovací daně jen proto, že se nemovitost nenachází v Nizozemsku.

25. Takové omezení je podle ustálené judikatury – navzdory výjimce pro vnitrostátní daňové předpisy podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU – slučitelné s volným pohybem kapitálu pouze tehdy, jestliže se rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné (viz bod B níže), nebo je-li opodstatněné naléhavými důvody obecného zájmu [8] (viz bod C).

B – *Objektivní srovnatelnost situací*

26. Nejprve tak vyvstává otázka, zda je situace osoby povinné k dani, která daruje „venkovský statek“ nacházející se v Nizozemsku, přičemž toto darování podléhá dani, objektivně srovnatelná se situací osoby povinné k dani, která daruje nemovitost nacházející se v jiném členském státě, přičemž toto darování rovněž podléhá dani, avšak tato nemovitost v ostatních bodech splňuje podmínky pro označení jako „venkovský statek“.

27. Podle ustálené judikatury musí být objektivní srovnatelnost situací zkoumána s ohledem na cíl příslušné úpravy [9]. Podle údajů předkládajícího soudu je cílem úpravy tohoto režimu daňové podpory zachování národního přírodního bohatství a kulturního dědictví v Nizozemsku.

28. Z tohoto cíle omezeného na tuzemsko nicméně nevyplývá, že by situace, které je v projednávaném případě nutno zkoumat, nebyly srovnatelné. Jak jsem totiž podrobněji vysvětlila na jiném místě, nesmí být cíl vnitrostátního režimu daňové podpory definován pro účely přezkumu objektivní srovnatelnosti z čistě vnitrostátního hlediska [10].

29. Uvedené situace jsou proto objektivně srovnatelné, jestliže nemovitost nacházející se v jiném členském státě splňuje podmínky nizozemské právní úpravy pro uznání jako přírodní bohatství a kulturní dědictví, s výjimkou polohy v tuzemsku. Tak je tomu v projednávaném případě, neboť Q bylo uznání odepřeno pouze na základě okolnosti, že se její nemovitost nenachází v tuzemsku.

5 — Rozsudek Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20).

6 — Viz rozsudek Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 35).

7 — V tomto smyslu viz rozsudek Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 25 a 26).

8 — Viz jen rozsudek Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 44 a citovaná judikatura).

9 — Viz jen rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22) a SCA Group Holding a další (C-39/13, C-40/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28).

10 — Viz mé stanovisko X (C 87/13, EU:C:2014:2164, bod 31).

C – *Odůvodnění*

30. Zbývá přezkoumat, zda takový režim daňové podpory, jako je nizozemský režim, je odůvodněn naléhavým důvodem obecného zájmu.

1. Zachování národního přírodního a kulturního dědictví

31. V rámci řízení bylo uvedeno, že zachování národního přírodního a kulturního dědictví představuje takové odůvodnění.

32. Je mimo jakoukoli pochybnost, že Nizozemské království může podporovat své přírodní a kulturní dědictví. Tento cíl by však byl naplněn i tehdy, pokud by se daňové zvýhodnění vztahovalo i na nemovitosti v zahraničí. Proti tomuto rozšíření daňového zvýhodnění by nemohlo Nizozemské království úspěšně namítat, že by vedlo k nižším daňovým příjmům. Podle ustálené judikatury totiž nezbytnost předcházet snížení daňového výnosu nepatří k naléhavým důvodům obecného zájmu, které mohou odůvodnit omezení svobody zavedené Smlouvou [11].

33. Nizozemská úprava může být v důsledku toho odůvodněna jen tehdy, jestliže členské státy v takovém případě, jako je projednávaný případ, mohou *omezit* poskytnutí daňového zvýhodnění na nemovitosti nacházející se v tuzemsku.

a) Meze definice cíle podpory

34. Judikatura dosud neobjasnila otázku, za jakých podmínek mohou členské státy v rámci daňové podpory stanovit cíl podpory, který je omezen na tuzemsko.

35. Dosud byla vydána celá řada rozsudků týkajících se daňových režimů členských států, které stanovily omezení daňové podpory na tuzemské činnosti nebo na předměty nacházející se v tuzemsku. Ve většině těchto případů však nebyl cíl, *na němž* se zakládala tato úprava, omezen na tuzemsko. Soudní dvůr v těchto případech nepřipustil omezení daňové podpory na tuzemsko pouze proto, že cíle sledovaného touto podporou lze dosáhnout stejně dobře se zahraniční pomocí. Například v rozsudku Petersen nebylo Soudnímu dvoru zřejmé, proč může být německá rozvojová politika podporována jen prostřednictvím tuzemských podniků [12]. V rozsudku týkajícím se německé dotace na nemovitý majetek považoval Soudní dvůr cíl uspokojit poptávku po obytných nemovitostech za dosažený i v případě, kdy je podporováno i nabývání zahraničních bytů k vlastnímu užívání [13]. V rozsudku Persche Soudní dvůr konstatoval, že členský stát nemůže odepřít odpočet darů ve prospěch zahraničních zařízení, pokud tato zařízení sledují stejné cíle jako tuzemská zařízení [14].

36. V projednávaném případě je cílem daňové podpory zachování národního přírodního a kulturního dědictví. Daňové zvýhodnění pro zahraniční nemovitosti by tomuto cíli nesloužilo, neboť by podporovalo kulturní a přírodní dědictví jiného členského státu. Soudní dvůr proto musí v projednávaném případě rozhodnout, zda může být odůvodněn cíl, na kterém se zakládá daňové zvýhodnění a který je jednoznačně omezen na tuzemsko.

37. Judikatura v tomto ohledu několikrát potvrdila, že členské státy mají v zásadě volnost při rozhodování, které zájmy společnosti chtějí podporovat [15].

11 — Rozsudek Komise v. Rakousko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 40 a citovaná judikatura).

12 — Rozsudek Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 61).

13 — Srov. rozsudek Komise v. Německo (C-152/05, EU:C:2008:17, bod 28).

14 — Srov. rozsudek Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, body 47 až 49 a citovaná judikatura).

15 — Viz rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, bod 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 48) a Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, bod 30).

38. Soudní dvůr kromě toho v zásadě uznal, že podpůrné opatření členského státu může být zaměřeno na vnitrostátní cíl, pokud není oblast podpory harmonizována v rámci unijního práva [16]. Podle ustálené judikatury může i vůle členského státu zajistit existenci určité vazby mezi společností dotčeného členského státu a příjemcem dávky představovat objektivní důvod obecného zájmu [17]. Tím je rovněž uznáno, že rozšíření okruhu příjemců by mohlo mít za následek nepřiměřenou zátěž, která by mohla mít důsledky pro celkovou úroveň podpory [18]. Totéž musí platit, jestliže podpora nemíří na určitou osobu s vazbou na společnost členského státu, ale na materiální část této společnosti, jako je v projednávaném případě národní přírodní a kulturní dědictví. Kromě toho neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi přímým vyplácením podpory členským státem nebo podporou ve formě daňového zvýhodnění, tedy vzdáním se daňových příjmů, jak je tomu v projednávaném případě.

39. Definice cíle podpory nemůže být nicméně podle unijního práva zcela ponechána na uvážení členských států, jak jsem již uvedla v rámci věci C-87/13 [19]. Cíl totiž může být definován jako zjevně protekcionistický, například pokud má daňová podpora za cíl pouze podporu vlastních státních příslušníků, a značně tak uškodit vnitřnímu trhu.

40. Na základě výše uvedeného je nezbytné rozlišovat mezi vnitrostátními cíli podpory, které jsou z hlediska unijního práva přípustné, a nepřípustnými cíli. Soudní dvůr k této otázce poskytl první vodítko v rozsudku Tankreederei I, neboť rozlišoval, zda je podpora spojena se „sociálním účelem“ [20]. V rozsudku Laboratoires Fournier kromě toho Soudní dvůr považoval čistě vnitrostátně definovaný cíl podpory za nedovolený, neboť byl v přímém protikladu k cílům příslušné politiky Společenství zakotveným ve Smlouvě [21].

41. Podle mého názoru je proto v každém jednotlivém případě nutno zvažovat mezi vnitrostátně orientovaným cílem sledovaným režimem daňové podpory členského státu a jeho důsledky pro cíle Unie stanovené ve Smlouvách, zejména pro omezení základní svobody. To platí každopádně tehdy, jestliže cíl sledovaný členským státem náleží alespoň obecně i k cílům Unie. Pokud není nepřiměřeně ohrožena základní svoboda, je členskému státu přiznána možnost podporovat cíl, který vykazuje vazbu k jeho společnosti s využitím prostředků, které má k dispozici a které pocházejí z této společnosti. Kromě toho se tak čelí nebezpečí, že členský stát nevyužije své prostředky na podporu cíle Unie jen proto, že mu unijní právo povoluje pouze podporu v rámci celé Unie.

b) Význam cíle podpory

42. Výsledek takového zvážení je zpravidla jednoznačný, pokud je cíl sledovaný členským státem respektován právě ve svém vnitrostátním omezení vůči Smlouvám, jak je tomu u zachování národního kulturního dědictví. V rámci věci C-87/13 jsem již proto vysvětlila, že zachování národního kulturního dědictví je naléhavým důvodem obecného zájmu, který může odůvodnit omezení svobody usazování [22]. Nespatřuji žádný důvod, proč by se mělo na tuto otázku v oblasti působnosti zde omezeného pohybu kapitálu nahlížet jinak. Je-li cílem daňového zvýhodnění v projednávaném případě zachování národního kulturního dědictví, je tak ospravedlněno.

16 — Srov. v tomto smyslu rozsudek Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, bod 94).

17 — Srov. mj. rozsudky Tas-Hagen a Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, bod 34), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, bod 32) a Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, bod 34 a citovaná judikatura).

18 — Srov. rozsudek Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, bod 35 a zde citovaná judikatura).

19 — Viz mé stanovisko X (C-87/13, EU:C:2014:2164, bod 43).

20 — Viz rozsudek Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, bod 30 až 33).

21 — Srov. rozsudek Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, bod 23).

22 — Viz mé stanovisko X (C-87/13, EU:C:2014:2164, N body 35 až 46).

43. Totéž platí pro zachování přírodního dědictví, pokud je třeba jej chápat jako součást budovy nebo pokud je nutné jej – stejně jako budovu – považovat za kulturní dědictví. Tak je tomu tehdy, jestliže budovy náležející ke kulturnímu dědictví tvoří spolu s okolní přírodou jednotu nebo pokud je třeba na utvářenou přírodu – například na barokní zahradu – třeba nahlížet stejně jako na budovu.

44. Vyvstává nicméně otázka, zda může zachování národního přírodního dědictví nadto odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu. Týká se to případů, v nichž je předmětu přednostní ochrany podle čl. 1 odst. 1 písm. a) Natuurschoonwet 1928, což je „nemovitost nacházející se v Nizozemsku, jehož součástí jsou přírodní oblasti, lesy nebo stromoví“, poskytováno daňové zvýhodnění, aniž tato nemovitost zároveň představuje národní kulturní dědictví. Na rozdíl od kulturního dědictví nenasvědčuje nic tomu, že má být podle Smlouvy i přírodní dědictví chráněno zvlášť v jeho národní podobě.

45. Někteří zúčastnění nicméně správně poukázali na ustálenou judikaturu Soudního dvora, která uznává jako odůvodnění ochranu životního prostředí obecně [23]. Přestože se tato judikatura dosud zaměřuje na ochranu životního prostředí před znečištěním nebo na šetrné zacházení s přírodními zdroji, stanoví čl. 191 odst. 1 první odrážka SFEU obecně jako cíl Unie zachování a ochranu životního prostředí. Sem spadá i ochrana přírodního dědictví [24], kterému slouží i zachování stávajících souvislých přírodních oblastí. Daňové zvýhodnění, které je v projednávaném případě předmětem sporu, podporuje zachování jednoty určitých přírodních oblastí tím, že snižuje daňovou zátěž převodu v rámci dědění nebo darování za určitých podmínek souvisejících s ochranou přírody, čímž také činí méně pravděpodobnými dílčí převody, které by mohly ohrozit zachování přírodní lokality.

46. Sporná právní úprava tudíž sleduje i ve vztahu k zachování přírodního dědictví cíl uznaný Smlouvami, byť jen obecnou formou.

c) Rozsah ohrožení vnitřního trhu

47. Odpověď na otázku, zda je však členský stát oprávněn sledovat cíl podporovaný Smlouvami jen obecnou formou – jako je v projednávaném případě zachování přírodního dědictví – rovněž v rámci čistě vnitrostátního cíle, závisí zejména na rozsahu ohrožení vnitřního trhu, zde volného pohybu kapitálu. Toto ohrožení však v projednávaném případě podle mého názoru není natolik závažné, aby bylo možno členskému státu zakázat omezení jeho daňové podpory na národní přírodní dědictví.

48. Zaprvé čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU stanoví, že s daňovými poplatníky lze zacházet odlišně podle místa, kde je jejich kapitál investován. Přestože je tato výjimka silně relativizována odstavcem 3 ustanovení a zejména judikaturou [25], lze z ní dovodit, že volnému pohybu kapitálu v rámci jeho zvažování s cílem podpory sledovaným členským státem je třeba přičítat menší význam než jiným základním svobodám.

23 — Srov. rozsudky ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, bod 13), Komise v. Dánsko (302/86, EU:C:1988:421, bod 9), Komise v. Belgie (C-2/90, EU:C:1992:310, bod 32), Komise v. Německo (C-463/01, EU:C:2004:797, bod 75), Komise v. Rakousko (C-320/03, EU:C:2005:684, bod 70), Komise v. Rakousko (C-524/07, EU:C:2008:717, bod 57), jakož i Mickelsson a Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, bod 32).

24 — Srov. čtvrtý bod odůvodnění směrnice Rady 92/43/EHS ze dne 21. května 1992 o ochraně přírodních stanovišť, volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin (Úř. věst. L 206, s. 7; Zvl. vyd. 15/02, s. 102) a rozsudek Komise v. Spojené království (C-6/04, EU:C:2005:626, bod 25).

25 — Viz jen rozsudek Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148, body 45 až 47 a zde citovaná judikatura).

49. Dále je předmětem tohoto daňového zvýhodnění nemovitost. Daňovou podporou má být získán vliv na její stav. Nemovitost nacházející se v zahraničí nicméně v zásadě podléhá příslušnosti členského státu, na jehož území se nachází. Pokud by bylo v projednávaném případě nizozemské daňové zvýhodnění rozšířeno na anglickou nemovitost, mohlo by dokonce dojít ke konfliktu s cíli politiky ochrany přírody Spojeného království. Určitým způsobem podmíněné daňové zvýhodnění může mít totiž podobné účinky jako povinnosti a zákazy stanovené členským státem. Takovými právy však Nizozemské království ve vztahu k nemovitosti nacházející se ve Spojeném království nedisponuje.

50. Komise v tomto smyslu namítala, že Nizozemské království se již zdaněním převodu zahraniční nemovitosti pohybuje mimo svou místní příslušnost, a daňové zvýhodnění je tudíž třeba poskytnout nezávisle na místní příslušnosti. S tím však nesouhlasím. Členský stát se zdaněním převodu majetku tuzemce dotýká jen jeho finanční způsobilosti vůči společnosti, ve které žije, a nepřekračuje tak ještě svou místní příslušnost, když se finanční způsobilost tuzemce projevuje i vlastnictvím zahraničních nemovitostí.

51. Konečně mám za to, že účinky na volný pohyb kapitálu jsou v projednávaném případě velmi omezené. Vnitřní trh je zde ohrožen výsledně tím, že podporou výlučně tuzemských nemovitostí budou zahraniční nemovitosti jakožto kapitálová investice pro tuzemce méně atraktivní. Zaprvé se však tato podpora týká pouze relativně malého počtu nemovitostí, které mohou splňovat podmínky „venkovského statku“. Zadruhé hraje výše případně vzniklé darovací daně v množství úvah kapitálového investora v rámci investice do nemovitosti zpravidla podřadnou roli.

d) Závěr

52. V důsledku toho je toto omezení volného pohybu kapitálu vzniklé daňovým zvýhodněním v rámci darovací daně ospravedlněno cíli zachování národního přírodního a kulturního dědictví sledovanými právní úpravou.

2. Účinnost daňových kontrol

53. Kromě toho budu zkoumat, zda mohou být předmětná omezení ospravedlněna i potřebami daňových kontrol. Tohoto problému se týká zejména čtvrtá předběžná otázka. V této souvislosti byly položeny i otázky 2a, 2b a 2c, jakož i třetí předběžná otázka, které se zabývají možnostmi přeshraniční vzájemné pomoci. Jejich podstatou je otázka, zda lze zajistit dostatečný správní dohled nad dodržováním podmínek předmětného daňového zvýhodnění v případě zahraniční nemovitosti.

54. Podle ustálené judikatury mohou být základní svobody omezeny z důvodů „účinnosti daňových kontrol“, respektive „dohledu“ [26]. Členský stát musí být v zásadě s to správně určit daňový dluh osoby povinné k dani [27]. To může představovat problém u skutkových okolností, které je třeba zjišťovat v jiném členském státě.

26 — Viz jen rozsudky Rewe („Cassis de Dijon“, 120/78, EU:C:1979:42, bod 8), A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55) a Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor (C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 55).

27 — V tomto smyslu viz rozsudky Futura Participations a Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, bod 31), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 35) a SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 44).

55. Podle ustálené judikatury však nemůže toto odůvodnění obstát, pokud členský stát může provést potřebné kontroly v zahraničí buď cestou vzájemné pomoci s jinými členskými státy [28], nebo za pomoci údajů a důkazů osoby povinné k dani [29]. Z hlediska členského státu je přitom možné, že provedení kontroly v jiném členském státě je obtížnější než v tuzemsku [30]. Členský stát se tedy může dovolávat odůvodnění „účinnosti daňové kontroly“ pouze v případě, že uvedené informační zdroje jsou pro kontrolu zahraničních skutkových okolností nedostatečné [31].

56. Podle údajů předkládajícího soudu je nutné pro rozhodnutí orgánu, zda nemovitost splňuje podmínky „venkovského statku“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 písm. a) Natuurschoonwet 1928, nezbytné provést kontrolu na místě. Totéž má platit pro pozdější kontrolu, zda nemovitost i nadále vyhovuje podmínkám daňového zvýhodnění, a to po dobu 25 let.

57. V projednávaném případě je proto vyloučena informace podaná samotnou osobou povinnou k dani jakožto prostředek daňového dohledu. Vyvstává však otázka, zda mohou být potřebné kontroly provedeny na místě cestou vzájemné pomoci orgánů jiných členských států.

a) K použitelnosti směrnice

58. Podstatou otázky 2a předkládajícího soudu v této souvislosti je, zda může být nizozemským orgánům poskytnuta vzájemná pomoc orgány členského státu, v němž se nachází nemovitost.

59. Směrnice o vymáhání 2010/24 nicméně neposkytuje pro rozhodnutí, které je předmětem sporu v původním řízení, zda nemovitost splňuje podmínky „venkovského statku“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 písm. a) Natuurschoonwet 1928, žádné možnosti vzájemné pomoci. Podle jejího čl. 2 odst. 1 se totiž použije jen na již vzniklé pohledávky. Darovací daň však v projednávaném případě ještě nevznikla.

60. Nizozemské orgány však mohou za tímto účelem vycházet v zásadě ze směrnice o spolupráci 2011/16.

61. Tato směrnice se podle svého čl. 2 odst. 1 vztahuje na daně jakéhokoli druhu. K daním vyňatým z působnosti směrnice na základě čl. 2 odst. 2 darovací daň nepatří.

62. S názorem Spolkové republiky Německo, podle kterého se směrnice o spolupráci 2011/16 nicméně nepoužije na správní řízení předcházející zdanění, nemohu souhlasit. Ve sporu v původním řízení se sice u sporného určení, zda může být nemovitost vykázána jako venkovský statek ve smyslu Natuurschoonwet 1928, zjevně jedná o obecný správní akt, s nímž jsou spojeny různé právní účinky. Určení má podle údajů předkládajícího soudu nicméně za následek, že v případě darování je v rámci darovací daně poskytnuto daňové zvýhodnění. Podle čl. 1 odst. 1 směrnice o spolupráci 2011/16 je však její oblast působnosti široká a zahrnuje veškeré informace, „u nichž lze předpokládat význam“ pro správu a vymáhání vnitrostátního daňového práva. Může-li mít tedy závazné určení podle vnitrostátního právního řádu účinky na stanovení daně spadající do oblasti působnosti směrnice o spolupráci 2011/16, lze u informací ve vztahu k tomuto určení předpokládat význam pro zdanění.

28 — Srov. mj. rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 18), Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, bod 50) a Komise v. Belgie (C-296/12, EU:C:2014:24, bod 43), pokud jde o směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

29 — Srov. mj. rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 20), Danner (C-136/00, EU:C:2002:558, bod 50), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 53) a Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 81).

30 — Srov. v tomto smyslu rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, bod 48) a Komise v. Belgie (C-383/10, EU:C:2013:364, bod 53).

31 — Srov. v tomto smyslu rozsudky Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 67) a Komise v. Belgie (C-383/10, EU:C:2013:364, bod 55 až 60).

63. Jedná-li se však o pozdější dohled nad dodržováním podmínek daňového zvýhodnění podle čl. 7 odst. 1 první věty Natuurschoonwet 1928, nelze směrnici o spolupráci 2011/16 použít. Nizozemské království správně poukázalo na to, že se v tomto ohledu použije směrnice o vymáhání 2010/24. Podle nizozemské právní úpravy se totiž za určitých podmínek nevybírá pouze část daně stanovené v plné výši. Jak Soudní dvůr uvedl již v rozsudku National Grid Indus, představuje směrnice o vymáhání 2010/24 právní základ vzájemné pomoci, pokud jde o již stanovené daně, jejichž výběr ale závisí na dalších podmínkách [32].

64. V důsledku toho mohou nizozemské orgány v projednávaném případě využít pro účely daňové kontroly v zásadě nejprve směrnici o spolupráci 2011/16 a následně směrnici o vymáhání 2010/24.

b) K rozsahu správních šetření dožádaného členského státu

65. Podstatou otázek 2b a 2c předkládajícího soudu kromě toho je, zda by orgány dožádaného členského státu byly povinny provést potřebné kontroly nemovitosti na místě. Vzhledem k tomu, že se v projednávaném případě použije jak směrnice o spolupráci 2011/16, tak následně směrnice o vymáhání 2010/24, je nutno zkoumat povinnosti z nich vyplývající pro dožádaný členský stát odděleně.

i) Směrnice o spolupráci 2011/16

66. Podle článku 5 směrnice o spolupráci 2011/16 sdělí orgány dožádaného členského státu veškeré informace, které mají k dispozici nebo „které získají ve správních šetřeních“. Pojem „správní šetření“ je definován v čl. 3 bodu 7 směrnice. Podle tohoto ustanovení zahrnují správní šetření „všechny kontroly, prověrky a jiné kroky, které provádějí členské státy při výkonu svých funkcí, aby zajistily správné použití právních předpisů týkajících se DPH“.

67. Tato široce pojatá definice zahrnuje i kontroly prováděné na místě. Potvrzuje to čl. 6 odst. 1 směrnice o spolupráci 2011/16, podle kterého dožádaný orgán „zajistí, aby byla provedena veškerá správní šetření nezbytná pro získání informací […]“. Komise pro doplnění správně poukázala na čl. 11 odst. 1 první pododstavec písm. a) a b) směrnice, ze kterého vyplývá, že správní šetření mohou být prováděna mimo prostory, kde správní orgány plní své úkoly, na celém území dožádaného členského státu. Tím je poskytnuta odpověď na předběžnou otázku 2b).

68. Nizozemské království nicméně uvedlo, že kontroly nemovitosti na místě musejí být rovněž prováděny bez předchozího ohlášení, aby bylo možno prověřit veřejnou přístupnost podle čl. 7 odst. 1 druhé věty Natuurschoonwet 1928. Spojené království zastává nicméně k tomuto aspektu stanovisko, že jeho orgány nejsou podle čl. 17 odst. 2 a čl. 6 odst. 3 směrnice o spolupráci 2011/16 povinny provádět kontroly bez předchozího ohlášení. Podle procesního práva Spojeného království jsou totiž kontroly nemovitosti na místě nezbytně spojeny s předchozím ohlášením vůči vlastníku nemovitosti.

69. Podle čl. 17 odst. 2 směrnice o spolupráci 2011/16 není dožádaný členský stát povinen „provést šetření […], pokud by provedení takovéhoto šetření […] pro vlastní účely bylo v rozporu s jeho právními předpisy“. Článek 6 odst. 3 směrnice o spolupráci 2011/16 doplňuje, že dožádaný orgán postupuje za účelem provedení požadovaného šetření „stejně, jako kdyby jednal z vlastního podnětu […]“.

32 — Srov. rozsudek National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 78) týkající se směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. L 150, s. 28), která byla nahrazena směrnicí o vymáhání 2010/24.

70. Soudní dvůr již k předchůdci čl. 17 odst. 2 směrnice o spolupráci 2011/16 uvedl, že tuto výjimku je jakožto odchylné ustanovení třeba vykládat striktně a že členské státy jsou podle zásady loajální spolupráce (nyní čl. 4 odst. 3 SEU) povinny účinně provádět výměnu údajů[33]. Z této judikatury vyplývají pro projednávaný případ dva závěry. Zaprvé na základě výše uvedeného souhlasím s tvrzením Spolkové republiky Německo a Spojeného království, podle kterého je zásada loajální spolupráce konkretizována uvedenými směrnicemi o přeshraniční vzájemné pomoci a je třeba ji dodržet v rámci jejího použití, avšak oproti těmto ustanovením sama nestanoví povinnosti vzájemné pomoci. Tím je poskytnuta odpověď na třetí předběžnou otázku.

71. Zadruhé nespatřuji při striktním výkladu čl. 17 odst. 2 směrnice o spolupráci 2011/16 v současné době žádné oprávnění Spojeného království odepřít kontrolu veřejného přístupu k nemovitosti bez předchozího ohlášení. Zde se totiž jedná o veřejně dostupnou informaci, jejíž získání nevyžaduje výkon veřejné moci. Domnívám se, že procesní ustanovení uvedená Spojeným královstvím v rámci řízení se naopak týkají kontroly nemovitostí, které nejsou veřejně přístupné.

72. Pokud by se však v rámci provádění vzájemné pomoci ukázalo, že by britským orgánům mělo být skutečně na základě příslušného zákazu jejich procesního práva bráněno v neohlášené kontrole veřejného přístupu k nemovitosti, mohly by nizozemské orgány provést potřebné kontroly veřejného přístupu k nemovitosti v dostatečném rozsahu i na základě ohlášených kontrol na místě a doplňujících důkazů, jako jsou např. výpovědi svědků.

ii) Směrnice o vymáhání 2010/24

73. Pokud jsou pro uznání nemovitosti jakožto „venkovského statku“ a stanovení darovací daně nezbytné průběžné kontroly nemovitosti po dobu 25 let, mohou nizozemské orgány využít žádosti o informace podle článku 5 směrnice o vymáhání 2010/24.

74. „Správní šetření“, která provádí dožádaný orgán podle čl. 5 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o vymáhání 2010/24 za účelem získání informace, zahrnují i kontroly na místě. Omezení na určité úkony šetření totiž směrnice nestanoví. Naopak by se mělo podle čl. 5 odst. 1 druhého pododstavce jednat o jakákoli šetření „nezbytná“ k jejich získání. Rovněž směrnice o vymáhání 2010/24 kromě toho v čl. 7 odst. 1 písm. a) a b) naznačuje, že šetření mohou být prováděna jak v prostorech, kde správní orgány plní své úkoly, tak i mimo ně, na celém území dožádaného členského státu. Tím je poskytnuta odpověď na předběžnou otázku 2c).

75. Pokud jde o čl. 5 odst. 2 písm. a) směrnice o vymáhání 2010/24, který odmítá informační povinnost dožádaného orgánu, pokud jde o informace, „které by nebyl s to obdržet za účelem vymáhání obdobných pohledávek vzniklých v dožádaném členském státě“, nevzneslo Spojené království v projednávaném případě žádné námitky týkající se vnitrostátního procesního práva. Ve zbývající části platí obdobně mé výše uvedené úvahy k mezím povinnosti provést správní šetření v rámci směrnice o spolupráci 2011/16[34].

76. Konečně se nemohu ztotožnit s názorem Spolkové republiky Německo, podle kterého jsou průběžné kontroly, které jsou nezbytné pro dotčené daňové zvýhodnění, pro dožádaný členský stát neúnosné z důvodu administrativní zátěže, která je s nimi spojena. Mohou sice existovat výjimky, kdy je získání informací pro dožádaný členský stát nepřiměřené. V zásadě jsou však únosná i rozsáhlá šetření, neboť spolupráce daňových správních orgánů členských států probíhá vzájemně. Kromě toho směrnice o vymáhání 2010/24 na rozdíl od čl. 54 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze

33 — Rozsudek Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 48) týkající se článku 8 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

34 — Viz body 70 až 72 výše.

dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty [35] nestanoví obecné omezení povinnosti vzájemné pomoci pro případ nepřiměřeně vysoké administrativní zátěže. S ohledem na zásadu loajální spolupráce podle čl. 4 odst. 3 SEU však nemůže dožadující členský stát vyžadovat od dožádaného členského státu častější nebo intenzívnější kontroly, než by prováděl sám.

c) Závěr

77. Toto omezení volného pohybu kapitálu tudíž není odůvodněno požadavkem účinných daňových kontrol, neboť nizozemské orgány mohou provést potřebné kontroly za pomoci žádosti o informace podle článku 5 směrnice o spolupráci 2011/16, resp. článku 5 směrnice o vymáhání 2010/24. Není tedy nutné odpovědět na čtvrtou předběžnou otázku týkající se provádění vlastních kontrol nizozemských orgánů v zahraničí.

3. Zachování daňové soudržnosti

78. Na závěr je třeba se zabývat odůvodněním spočívajícím v zachování daňové soudržnosti, které uplatnili někteří zúčastnění v souvislosti s tím, že daňovým zvýhodněním by měla být kompenzována zátěž vlastníka vycházející z povinnosti zachování a z omezení používání nemovitosti nacházející se v Nizozemsku.

79. Podle ustálené judikatury může nutnost zachovat soudržnost daňového režimu odůvodňovat omezení základní svobody. K tomu je nezbytné, aby byla konstatována existence bezprostřední souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a jeho kompenzací určitou daňovou zátěží [36]. Bezprostřední souvislost musí být přitom posuzována s ohledem na cíl sledovaný daňovou úpravou [37].

80. Nezávisle na otázce, zda toto odůvodnění může zohlednit i zatížení mimo oblast daňového práva, mi není na základě údajů předkládajícího soudu zcela jasné, proč nemá být pro účely využití zde sporného daňového zvýhodnění spojeno uznání nemovitosti nacházející se v jiném členském státě jako „venkovského statku“ i s povinnostmi zachování a omezením užívání. Předkládající soud ostatně uvedl jako účel tohoto daňového zvýhodnění zachování národního přírodního a kulturního dědictví, a nikoli kompenzaci zátěže majitele, která nesouvisí přímo s podmínkami daňového zvýhodnění.

81. Toto omezení volného pohybu kapitálu tudíž nelze odůvodnit zachováním daňové soudržnosti.

D – *Závěr*

82. Výsledně je však nutno konstatovat, že nizozemské daňové zvýhodnění tuzemského „venkovského statku“ v rámci darovací daně sice omezuje volný pohyb kapitálu, avšak toto omezení je odůvodněno zachováním národního přírodního a kulturního dědictví.

35 — Úř. věst. L 268, s. 1; Zvl. vyd. 15/02, s. 68.

36 — Viz jen rozsudky Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, body 43 a 44), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, bod 46) a Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59).

37 — Viz jen rozsudky Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 44) a Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 42).

VI – **Závěry**

83. S ohledem na předešlé úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Raad van State odpověděl následovně:

„1) Taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava v projednávaném případě, která omezuje uplatnění osvobození od darovací daně na venkovský statek nacházející se v tuzemsku, není v rozporu s volným pohybem kapitálu podle čl. 63 odst. 1 SFEU, pokud je jejím cílem zachování národního přírodního a kulturního dědictví.

2) ‚Správní šetření' jak ve smyslu čl. 3 bodu 7 směrnice 2011/16/EU, tak ve smyslu čl. 5 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2010/24/EU, zahrnuje kontroly na místě, kde se nachází nemovitost."