



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ANTHONYHO M. COLLINSE
přednesené dne 9. února 2023¹

Věc C-670/21

BA

v.

Finanzamt X

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Köln (finanční soud, Kolín nad Rýnem, Německo)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Články 63 až 65 SFEU – Dědická daň – Nemovitosti nacházející se ve třetí zemi – Zvýhodněné daňové zacházení s nemovitostmi nacházejícími se v členském státě nebo ve státě Evropského hospodářského prostoru – Omezení – Odůvodnění na základě sociální politiky – Bytová politika – Proporcionalita“

I. Úvod

1. V tomto stanovisku se na žádost Soudního dvora zabývám novou otázkou: mohou členské státy na území Evropské unie sledovat cíle sociální politiky, jako je podpora cenově dostupného nájemního bydlení, prostřednictvím opatření, která představují omezení volného pohybu kapitálu do a ze třetích zemí?

II. Právní rámec

A. Dohoda o EHP

2. Článek 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (dále jen „Dohoda o EHP“) ze dne 2. května 1992² uvádí, že v rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech Evropské unie nebo státech Evropského sdružení volného obchodu (ESVO), jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován.

¹ – Původní jazyk: angličtina.

² – Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/19, s. 146.

B. Německé právo

3. Ustanovení § 1 odst. 1 bod 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani dědické a darovací), ze dne 27. února 1997³, ve znění Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reformě právních předpisů o dědické dani a oceňování majetku) ze dne 24. prosince 2008⁴, uplatňuje dědickou daň na nabytí majetku v případě smrti.

4. Podle § 2 odst. 1 bodu 1 zákona o dani dědické a darovací vzniká daňová povinnost:

„[...]

1. v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3, ve vztahu k celé pozůstalosti [...], je-li zesnulý ke dni smrti, dárce ke dni poskytnutí daru nebo nabyvatel ke dni zpoplatněné události rezidentem. Za rezidenty se považují:

a) fyzické osoby, které mají v Německu trvalé bydliště nebo obvyklé bydliště,

[...]“

5. Ustanovení § 13c⁵ zákona o dani dědické a darovací, nadepsaného „Zvláštní pravidla pro nemovitosti pronajaté k bydlení“, zní:

„(1) Nemovitost uvedená v odstavci 3 se ocení na 90 % její tržní hodnoty.

[...]

(3) Snížená tržní hodnota se použije na nemovitosti nebo jejich části, které:

1. jsou pronajímány k bydlení,

2. se nacházejí v Německu, členském státě Evropské unie nebo v členském státě Evropského hospodářského prostoru a

3. tvoří součást obchodního majetku nebo majetku zemědělského nebo lesnického podniku ve smyslu článku 13a.

[...]“

³ – BGBl. 1997 I, s. 378.

⁴ – BGBl. 2008 I, s. 3018.

⁵ – Předkládací usnesení odkazuje na § 13c zákona o dani dědické a darovací. Toto ustanovení nyní nese označení § 13d zákona o dani dědické a darovací. Viz Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (zákon o sladění zákona o dani dědické a darovací s judikaturou Spolkového ústavního soudu) ze dne 4. listopadu 2016 (BGBl. 2016 I, s. 2464).

C. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Německem a Kanadou

6. Dne 19. dubna 2001 uzavřely Spolková republika Německo a Kanada Smlouvu o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a některých jiných daní, o předcházení daňovým únikům a o vzájemné pomoci v daňových věcech (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“)⁶. Smlouva o zamezení dvojímu zdanění se podle jejího článku 2 nevztahuje na dědické daně. Bez ohledu na to její článek 26 stanoví:

„(1) Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat takové informace, které jsou relevantní pro uplatňování ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů smluvních států týkajících se daní, na které se vztahuje tato smlouva, pokud zdanění podle nich není v rozporu s touto smlouvou. Tato výměna informací není článkem 1 omezena. [...]

[...]

(4) Pro účely tohoto článku jsou daněmi, na které se tato smlouva vztahuje, bez ohledu na ustanovení článku 2, všechny daně uložené smluvním státem.“

III. Spor v původním řízení, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

7. V době své smrti v roce 2016 byl A německým rezidentem. Svému synovi BA, který měl rovněž bydliště v Německu, odkázal podíl na nemovitosti nacházející se v Kanadě, pronajaté pro účely bydlení.

8. Rozhodnutím ze dne 17. července 2017 vyměřil Finanzamt X (daňový úřad X, Německo) BA z tohoto majetku dědickou daň.

9. V souladu s § 13c odst. 1 zákona o dědické a darovací dani se dne 19. března 2018 BA pokusil tento výměr dědické daně změnit tak, aby nemovitost nacházející se v Kanadě podléhala dani vypočtené z 90 % její tržní hodnoty. BA uvedl, že nemovitost splňuje všechny podmínky stanovené v uvedeném ustanovení s výjimkou umístění. BA uvedl, že v rozsahu, v němž zákon o dědické a darovací dani pro využití daňového zvýhodnění podle § 13c odst. 1 vyžadoval, aby se nemovitost nacházela v Německu, v jiném členském státě nebo ve státě Evropského hospodářského prostoru (EHP), porušuje volný pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi zakotvený v článku 63 SFEU.

10. Rozhodnutím ze dne 25. dubna 2018 daňový úřad X žádost BA zamítl. BA proti tomuto rozhodnutí podal stížnost. Daňový úřad X jeho stížnost dne 23. dubna 2019 zamítl, když shledal, že výhodnější zacházení s nemovitostmi pronajatými k bydlení a nacházejícími se v členském státě nebo ve státě EHP pro účely dědické daně není v rozporu s článkem 63 SFEU. Dne 24. května 2019 podal BA žalobu na zrušení rozhodnutí o zamítnutí jeho stížnosti k Finanzgericht Köln (finanční soud, Kolín nad Rýnem, Německo).

11. Tento soud ve svém předkládacím usnesení vyjadřuje pochybnosti o slučitelnosti příslušných ustanovení zákona o dani dědické a darovací s článkem 63 SFEU. Dotčený majetek splňuje všechny podmínky vnitrostátního práva, které by mu umožnily využít 10% snížení základu daně, s výjimkou toho, že se nachází ve státě mimo EHP. Podle judikatury je převod aktiv, včetně

⁶ – BGBl. 2002 II, s. 670.

nemovitostí, z pozůstalosti zesnulé osoby na jednu nebo více fyzických osob pohybem kapitálu pro účely článku 63 SFEU⁷. Finanzgericht Köln (finanční soud, Kolín nad Rýnem) uvádí, že omezení volného pohybu kapitálu zahrnují opatření, která mohou odradit osoby s bydlištěm v členském státě od investování v jiných státech⁸, včetně třetích zemí. Finanzgericht Köln (finanční soud, Kolín nad Rýnem) má rovněž pochybnosti, zda lze toto omezení volného pohybu kapitálu odůvodnit doložkou *standstill* upravenou v článku 64 SFEU, důvody uvedenými v článku 65 SFEU nebo jakýmkoli naléhavým důvodem obecného zájmu. Domnívá se, že doložku *standstill* nelze použít, protože příslušné daňové zvýhodnění bylo zavedeno v roce 2008. Nemovitost pronajatá k bydlení je pro účely použití čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU ve stejné situaci bez ohledu na to, zda se nachází v členském státě, ve státě EHP nebo ve třetí zemi. Konečně poznamenává, že neexistuje žádný naléhavý důvod obecného zájmu, který by mohl toto omezení odůvodnit.

12. Za těchto okolností se Finanzgericht Köln (finanční soud, Kolín nad Rýnem) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 63 odst. 1, článek 64 a článek 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu upravující výběr dědické daně, která pro účely výpočtu dědické daně stanoví, že se u zastavěného pozemku náležejícího do osobního vlastnictví, který se nachází ve třetí zemi (v tomto případě v Kanadě) a je pronajímán za účelem bydlení, zohledňuje celá jeho hodnota, zatímco u pozemku v osobním vlastnictví, který se nachází v tuzemsku, v členském státě Evropské unie nebo ve státě Evropského hospodářského prostoru a je pronajímán za účelem bydlení, se při výpočtu dědické daně bere v potaz pouze 90 procent jeho hodnoty?“

13. Písemná vyjádření byla předložena německou vládou a Evropskou komisí. Na jednání, které se konalo dne 17. listopadu 2022, přednesli BA, německá vláda a Komise ústní vyjádření a odpověděli na otázky Soudního dvora.

14. V souladu s požadavkem Soudního dvora se toto stanovisko zabývá tím, zda členské státy mohou odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu do třetích zemí a ze třetích zemí naléhavými důvody obecného zájmu.

IV. Hodnocení

A. Argumentace účastníků řízení

15. Článek 63 SFEU se vztahuje na kapitálové toky mezi členskými státy a třetími zeměmi. Vzhledem k tomu, že se pro výpočet dědické daně splatné za nemovitosti nacházející se ve třetí zemi používá vyšší základ, BA, německá vláda a Komise se shodují, že vnitrostátní pravidla dotčená v řízení před předkládajícím soudem omezují volný pohyb kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU. Neshodují se na tom, zda toto omezení může být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

⁷ – Rozsudky ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, bod 18), a ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 20).

⁸ – Rozsudek ze dne 22. ledna 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, bod 23).

16. BA na jednání uvedl, že použitelné německé právní předpisy nepodporují nabídku cenově dostupného nájemního bydlení, jelikož daňové zvýhodnění se vztahuje na veškerý majetek bez ohledu na jeho hodnotu. Neexistuje žádný důvod, proč by nemovitosti umístěné ve třetích zemích neměly mít z této daňové výhody prospěch.

17. Německá vláda zdůraznila, že se v původním řízení jedná o volný pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, na rozdíl od volného pohybu kapitálu mezi státy EHP. Při posuzování existence naléhavého důvodu obecného zájmu je třeba vzít v úvahu vyšší stupeň právní integrace mezi členskými státy. Omezení volného pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí tak může být odůvodněno důvody, které by neodůvodňovaly omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy.

18. Německá vláda při jednání uvedla, že ve velkých německých městech čtyři z deseti domácností utratí více než 30 % svého disponibilního příjmu na nájemné. Podobný problém existuje i v jiných členských státech a budí u příslušných veřejných orgánů znepokojení. Jak vyplývá z návrhu zákona o reformě právních předpisů o dědické dani a oceňování majetku, německý zákonodárce přijal § 13c ve snaze dosáhnout cíle obecného zájmu, a sice zvýšit dostupnost pro rezidenční využití nemovitostí v individuálním vlastnictví tak, aby se snížila koncentrace nájemních bytů v majetku investorských skupin⁹. Německá vláda zdůrazňuje, že investorské skupiny na rozdíl od jednotlivců nepodléhají dědické dani. Daňové zvýhodnění je navrženo tak, aby snížilo tlak na fyzické osoby, které zdědí nemovitost pronajatou k bydlení, aby ji za účelem úhrady daně prodaly, čímž zachovají její použití k tomuto účelu.

19. Německá vláda tvrdí, že posílení hospodářské soutěže na trhu nabídky nájemního bydlení přispívá k nabídce a financování cenově dostupného bydlení, což může představovat naléhavý cíl obecného zájmu v oblasti sociální politiky¹⁰. Usnadnění přístupu k cenově dostupnému bydlení je cílem evropské politiky, a proto použitelné německé právní předpisy rozšířily dotčené daňové zvýhodnění na nemovitosti nacházející se v EHP. Ani německá vláda, ani Evropská unie, ani EHP nejsou odpovědné za podporu nabídky cenově dostupného bydlení ve třetích zemích. Posuzování potřeby sociálního bydlení ve třetích zemích je neproveditelné, protože by to vyžadovalo velmi vysokou míru spolupráce s těmito zeměmi. Rozšíření daňového zvýhodnění na nemovitosti nacházející se ve třetích zemích by rovněž zvýšilo náklady daného opatření pro státní pokladnu, aniž by to přineslo další výhody pro obyvatelstvo Evropské unie nebo EHP. Omezení daňového zvýhodnění na pronajatý majetek nacházející se v Evropské unii nebo EHP motivuje k investicím do takového majetku, a tím přispívá k dosažení sledovaného sociálního cíle. Německá vláda se domnívá, že může „narýsovat hranici“ tím, že z daňového zvýhodnění vyloučí nemovitosti nacházející se ve třetích zemích.

20. Německá vláda uvádí, že omezení dostupnosti daňového zvýhodnění je přiměřené, jelikož je vhodné k dosažení sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné. V této souvislosti uvádí, že dostupnost daňového zvýhodnění závisí na umístění nemovitosti, nikoli na místě bydliště zesnulého nebo jeho dědiců.

21. Německá vláda omezení dostupnosti daňového zvýhodnění rovněž odůvodňuje potřebou chránit účinnost daňového dohledu. Vzhledem k neexistenci mechanismů pro výměnu informací se třetími zeměmi nejsou německé orgány schopny ověřit, zda je nemovitost pronajata k bydlení.

⁹ – Viz Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (návrh zákona o reformě právních předpisů o dědické dani a oceňování majetku), 16/7918, ze dne 28. ledna 2008, s. 25 a 36.

¹⁰ – Rozsudek ze dne 1. října 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, bod 30).

Německá vláda na jednání nicméně uznala, že smlouva o zamezení dvojího zdanění německým orgánům umožňuje za účelem vyměření dědické daně žádat od kanadských orgánů příslušné informace.

22. Komise se domnívá, že žádný naléhavý důvod obecného zájmu nemůže omezení dotčené v původním řízení odůvodnit.

23. Pokud jde o podporu cenově dostupného nájemního bydlení, Komise ve svém písemném vyjádření uvedla, že nic nenasvědčuje tomu, že by nemovitosti nacházející se ve třetích zemích, jako je Kanada, nebyly v situaci srovnatelné se situací nemovitostí nacházející se v Německu, Evropské unii nebo EHP. Komise na jednání v odpovědi na otázky Soudního dvora připustila, že podpora cenově dostupného nájemního bydlení může představovat platný důvod omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy nebo státy EHP a třetími zeměmi bez ohledu na to, zda v těchto třetích zemích existuje srovnatelná potřeba. Je nicméně na německé vládě, aby prokázala, že její právní úprava platně sleduje cíl sociální politiky a že je přiměřená. Použitelná německá právní úprava v této souvislosti vyvolává přinejmenším dvě otázky. Zaprvé osoba, která zdědí nemovitost pronajatou k bydlení, může získat daňové zvýhodnění a poté ji prodat institucionálnímu investorovi. Zadruhé daňové zvýhodnění se vztahuje na všechny nemovitosti, včetně luxusních nemovitostí.

24. Komise dále uvádí, že dotčené omezení nemůže být odůvodněno účinností daňového dohledu, jelikož daňové zvýhodnění je nedostupné pro nemovitosti nacházející se v jakékoli třetí zemi, bez ohledu na to, zda Spolková republika Německo uzavřela s touto zemí dohodu o výměně informací, kterou uzavřela s Kanadou.

B. Obecné zásady

25. Podle čl. 63 odst. 1 SFEU se volný pohyb kapitálu vztahuje na kapitálové toky jak mezi členskými státy, tak mezi členskými státy a třetími zeměmi bez jakékoli podmínky reciprocity¹¹. Tato vlastnost odlišuje volný pohyb kapitálu od všech ostatních svobod na vnitřním trhu, jelikož ty se uplatňují výlučně na území členských států¹².

26. Poskytnutí výhody při vyměrování dědické daně podmíněné umístěním majetku na území členského státu nebo státu EHP je omezením volného pohybu kapitálu, které čl. 63 odst. 1 SFEU v zásadě zakazuje¹³. Výhodné daňové zacházení s nemovitostmi nacházejícími se v členských státech nebo státech EHP může odrazovat od investic do této třídy aktiv, pokud se nachází ve třetích zemích.

¹¹ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 127 a 128).

¹² – O ekonomickém přínosu úplné liberalizace kapitálu ve vztahu ke třetím zemím probíhá diskuse. Velmi stručný přehled dvou protichůdných škol se objevuje v Antonaki, I., *Capital, Market and State – Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, s. 11 až 16. Viz také Stiglitz, J., „Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability“, *World Development*, sv. 28, č. 6, 2000, s. 1075 až 1086; Alesina, A., Grilli, V., a Milsei-Ferretti, G. M. „The Political Economy of Capital Controls“ in Leiderman, L., and Razin, A., (vyd.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, s. 380.

¹³ – Viz analogicky rozsudky ze dne 22. listopadu 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, bod 19), a ze dne 17. ledna 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 35).

27. Podle ustálené judikatury by měl být pojem „omezení volného pohybu kapitálu“ vykládán stejným způsobem, pokud jde o transakce mezi členskými státy, transakcemi směřujícími do a ze států EHP¹⁴ a transakcemi mezi členskými státy a třetími zeměmi¹⁵.

28. Kromě důvodů uvedených ve Smlouvě mohou být omezení volného pohybu kapitálu připuštěna, jsou-li odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu, za předpokladu, že jsou v souladu se zásadou proporcionality¹⁶.

29. Možnost dovolávat se naléhavých důvodů obecného zájmu existuje pouze v případě, že k zajištění ochrany těchto zájmů neexistují žádná unijní harmonizační opatření. Pokud taková harmonizační opatření neexistují, přísluší v zásadě členským státům, aby rozhodly o úrovni ochrany, kterou hodlají takovým zájmům poskytnout, a o způsobu, jakým má být této ochrany dosaženo. Tato opatření musí zůstat v mezích stanovených Smlouvou a musí být přiměřená¹⁷.

30. Členské státy se pro účely odůvodnění omezení pohybu kapitálu se třetími zeměmi v zásadě mohou dovolávat naléhavých důvodů obecného zájmu. Mezi tyto důvody může patřit zajištění účinnosti daňového dohledu a boj proti daňovým únikům¹⁸, předcházení čistě vykonstruovaným operacím¹⁹ a zachování jak soudržnosti daňových systémů²⁰, tak vyváženého rozdělení daňové pravomoci ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi²¹. Zatímco Soudní dvůr často odmítal odůvodnění předkládaná na podporu takových omezení, v řadě případů odůvodnění omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími státy akceptoval za okolností, za kterých by omezení rovnocenných pohybů mezi členské státy nepřipustil²².

31. Tento přístup je odůvodněn skutečností, že kapitálové toky do nebo ze třetích zemí probíhají v jiném právním kontextu než toky mezi členskými státy²³ nebo v rámci EHP²⁴. Vzhledem ke stupni právní integrace mezi členskými státy není zdanění přeshraničních ekonomických

¹⁴ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, EU:C:2009:717, bod 66), a ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 51).

¹⁵ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, body 28 a 31).

¹⁶ – Tato zásada vyžaduje, aby dotčená omezení byla způsobilá k dosažení sledovaných cílů a nepřekračovala meze toho, co je k dosažení uvedených cílů nezbytné. V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. května 2003, Komise v. Španělsko (C-463/00, EU:C:2003:272, bod 68), a ze dne 22. listopadu 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, bod 30 a citovaná judikatura).

¹⁷ – Rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Nizozemsko (C-282/04 a C-283/04, EU:C:2006:608, body 32 a 33).

¹⁸ – Rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 172); ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55); ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 69); ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 42); ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 63); ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 71), a ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 73 a 74).

¹⁹ – Rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 81 a 84).

²⁰ – Rozsudky ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59), a ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 91 a 92).

²¹ – Rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 118 a 121); ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 98), a ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 72).

²² – Viz například rozsudky ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, body 66 až 70); ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, EU:C:2009:717, body 64, 72 a 73), a ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, body 46, 57 a 58). Viz také rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, body 60 až 66); ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 85 až 88), a ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 94 a 95). Z těchto rozsudků vyplývá, že je věcí předkládajících soudů, aby s ohledem na okolnosti každého případu určily, zda jsou omezení volného pohybu kapitálu odůvodněná, zejména s ohledem na účinnost daňového dohledu.

²³ – Rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 36).

²⁴ – Rozsudky ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, EU:C:2009:717, bod 69), a ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 54).

činností mezi členskými státy vždy srovnatelné se zdaněním podobných činností mezi těmito státy a třetími zeměmi. Skutečnost, že se volný pohyb kapitálu do třetích zemí a ze třetích zemí odehrává v jiném právním kontextu, rovněž vysvětluje, proč článek 64, čl. 65 odst. 4 a článek 66 SFEU předjímají možnost přijetí zvláštní odchylky ze strany členských států od volného pohybu kapitálu mezi nimi a třetími zeměmi. Tento odlišný právní rámec má důsledky pro možnost členských států uplatnit naléhavé důvody obecného zájmu. Členský stát v zásadě může být schopen prokázat, že omezení pohybu kapitálu do třetích zemí nebo ze třetích zemí je oprávněné z důvodu, který by nezbytně neodůvodňoval omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy²⁵.

C. Analýza

32. V projednávané věci německá vláda pro odůvodnění omezení, která její právní úprava ukládá, uvádí dva naléhavé důvody obecného zájmu: podporu cenově dostupného nájemního bydlení jako cíle sociální politiky a účinnost daňového dohledu.

33. Pokud jde o první důvod, Soudní dvůr uznává odůvodnění založené na sociální politice jako naléhavém důvodu obecného zájmu v rámci volného pohybu kapitálu mezi členskými státy. V rozsudku ve věci Jäger se Soudní dvůr zabýval odůvodněním německé vlády pro právní úpravu dědické daně, která pro účely oceňování zemědělské půdy a lesů nacházejících se v Německu umožňovala příznivější zacházení ve srovnání s podobnými aktivy umístěnými v jiném členském státě. Poté, co Soudní dvůr konstatoval, že příznivější zacházení s majetkem umístěným na území státu představuje omezení volného pohybu kapitálu²⁶, rozhodl, že společenská funkce zemědělské a lesní půdy, včetně zachování zaměstnání v případech, kdy byly takové pozemky zděděny, představovala naléhavý důvod obecného zájmu²⁷. Soudní dvůr nicméně došel k závěru, že toto omezení bylo neodůvodněné, jelikož nic nenasvědčovalo tomu, že by sledovaný sociální cíl nebyl v jiných členských státech hoděn stejné ochrany²⁸.

34. V rozsudku ve věci Woningstichting Sint Servatius zkoumal Soudní dvůr politiku sociálního bydlení v Nizozemsku, které odmítlo schválit investici do experimentálního projektu nacházejícího se v Belgii poblíž nizozemských hranic. Požadavek předchozího povolení i odmítnutí jej udělit byly považovány za omezení volného pohybu kapitálu²⁹. Soudní dvůr poznamenal, že cílem politiky sociálního bydlení bylo zajistit dostatečnou nabídku bydlení pro osoby s nízkými příjmy s bydlištěm v Nizozemsku³⁰. Rozhodl, že požadavky související s politikou sociálního bydlení mohou představovat naléhavé důvody obecného zájmu³¹. Pokud jde o zásadu proporcionality, požadavek předchozího povolení může být pro dosažení daného cíle politiky sociálního bydlení nezbytný a přiměřený³². Soudní dvůr nicméně kritizoval povolovací režim, protože nebyl založen na předem známých objektivních nediskriminačních kritériích, aby pro

²⁵ – Rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, body 170 a 171), a ze dne 18. prosince 2007, *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 37). Právníci poznamenali, že mimo-unijní aspekt volného pohybu kapitálu, zejména jeho odůvodnění, je nedostatečně prozkoumán. Viz Snell, J., „Free movement of capital: evolution as a non-linear process“, v Craig, P a de Búrca, G., (vyd.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, s. 597 až 607.

²⁶ – Rozsudek ze dne 17. ledna 2008, *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 35).

²⁷ – Tamtéž, body 47 a 50.

²⁸ – Tamtéž, bod 52.

²⁹ – Rozsudek ze dne 1. října 2009, *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, body 21 až 24).

³⁰ – Tamtéž, bod 27.

³¹ – Tamtéž, bod 30.

³² – Tamtéž, body 32 až 34.

výkon posuzovací pravomoci vnitrostátními orgány byly stanoveny dostatečné meze. Omezení volného pohybu kapitálu bylo neodůvodněné, protože jediným kritériem bylo, aby byl projekt považován za projekt „v zájmu sociálního bydlení v Nizozemsku“³³.

35. Soudní dvůr ve svém rozsudku *Busley a Cibrián Fernández* rovněž zkoumal uplatňování cílů bytové politiky členských států. Německé právní předpisy umožňovaly příznivější daňové zacházení s příjmy získanými z pronájmu nemovitostí nacházejících se v Německu než s příjmy z pronájmu nemovitostí nacházejících se v jiných členských státech, což představovalo omezení volného pohybu kapitálu³⁴. Soudní dvůr uznal, že cíl sociální politiky sledovaný vnitrostátními právními předpisy, tedy podpora výstavby nájemních nemovitostí za účelem uspokojení poptávky německé populace, může být naléhavým důvodem obecného zájmu. Dospěl však k závěru, že tato vnitrostátní právní úprava nerespektuje zásadu proporcionality, protože se vztahuje na všechny nemovitosti k pronájmu, včetně luxusních nemovitostí, a není zaměřena na ty lokality v Německu, kde byl akutní nedostatek bytů³⁵.

36. Z toho vyplývá, že členský stát se v zásadě může dovolávat cílů sociální politiky, jako je podpora cenově dostupného bydlení, jako naléhavých důvodů obecného zájmu za účelem odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy. V této souvislosti preambule Smlouvy o Evropské unii deklaruje odhodlání členských států podporovat sociální rozvoj svých národů. Ustanovení čl. 3 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii ukládá Evropské unii mimo jiné úkol podporovat sociální soudržnost a solidaritu mezi členskými státy. Podobně článek 151 SFEU, v hlavě X týkající se „sociální politiky“, stanoví jako cíl Evropské unie i jejich členských států zajištění přiměřené sociální ochrany. Je obtížné si představit, jak by členské státy mohly tento úkol splnit, aniž by byly oprávněny provádět na vnitrostátní úrovni politiky zaměřené na podporu sociální soudržnosti a solidarity.

37. Soudní dvůr mimoto rozhodl, že vzhledem k tomu, že Evropská unie má hospodářský a sociální účel, musí být práva vyplývající z ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu v rovnováze s cíli sledovanými sociální politikou, mezi něž patří přiměřená sociální ochrana³⁶. Ustanovení čl. 4 odst. 2 SFEU uvádí, že sociální politika je sdílenou pravomocí Evropské unie a jejích členských států. Zatímco článek 9 SFEU stanoví, že Evropská unie musí při vymezování a provádění svých vlastních politik a činností zaručit přiměřenou úroveň sociální ochrany, článek 153 SFEU stanoví, že Unie podporuje a doplňuje činnosti členských států v boji proti sociálnímu vyloučení.

38. Zdá se tedy, že není důvod, proč by se členský stát za účelem odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu do a ze třetích zemí nemohl dovolávat důvodů sociální politiky. Tato ustanovení ani jiná ustanovení Smluv však neukládají členským státům povinnost sledovat cíle sociální politiky ve třetích zemích³⁷. Z toho vyplývá, že odpovědnost veřejných orgánů za zajištění sociální ochrany se vztahuje především na obyvatelstvo Evropské unie a že tyto orgány mohou za tímto účelem přijímat opatření.

³³ – Tamtéž, body 35 až 38.

³⁴ – Rozsudek ze dne 15. října 2009, *Busley and Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, body 26 a 27).

³⁵ – Tamtéž, body 31 a 32.

³⁶ – Viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, bod 77) a čl. 151 první pododstavec SFEU.

³⁷ – Tím není dotčena způsobilost Evropské unie uzavírat se třetími zeměmi mezinárodní smlouvy, jako jsou obchodní dohody, které mohou sledovat různé cíle, včetně cílů sociální ochrany a ochrany životního prostředí.

39. Na rozdíl od toho, co ve svém písemném vyjádření uvádí Komise, zastávám názor, že unijní právo nevyžaduje, aby členské státy braly při odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu mezi Evropskou unií a třetími zeměmi v úvahu nabídku cenově dostupného bydlení ve třetích zemích. Úroveň právní integrace mezi členskými státy a jejich společné politické cíle, které vysvětlují striktní přístup judikatury k uznávání důvodů pro omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy³⁸, nemají být automaticky převáděny na odůvodnění v případě pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi. Jak bylo uvedeno v bodě 31 tohoto stanoviska, tato úvaha vysvětluje, proč Soudní dvůr rozhodl, že omezení volného pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí mohou být odůvodněná za okolností, kdy by stejné omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy odůvodněné nebylo.

40. Tento závěr není ovlivněn skutečností, že členský stát může rozšířit daňové zvýhodnění na majetek nacházející se ve státech, které jsou stranami Dohody o EHP. Tím se tento členský stát pouze vyhýbá vytváření omezení volného pohybu kapitálu do a ze států EHP, které na základě Dohody o EHP požívají těsnější právní integrace s Evropskou unií než třetí země.

41. Posoudit soulad vnitrostátní právní úpravy se zásadou proporcionality je především věcí předkládajícího soudu. Při provádění tohoto hodnocení by měl vzít v úvahu, že ačkoliv členské státy mají při volbě opatření k dosažení cílů v oblasti sociální politiky široký prostor pro uvážení, nic to nemění na tom, že tento prostor pro uvážení nemůže odůvodnit porušení práv, která jednotlivci vyvozují z ustanovení Smlouvy³⁹.

42. Omezení jsou považována za vhodná tam, kde jsou způsobilá k dosažení sledovaného cíle obecného zájmu, v tomto případě cenově dostupného nájemního bydlení v Evropské unii a v EHP. Předkládajícímu soudu přísluší, aby na základě důkazů, které mu byly předloženy, určil, zda 10% snížení základu použitého pro výpočet hodnoty pro účely stanovení dědické daně u nemovitostí pronajatých k bydlení je způsobilé snížit tlak na dědice, aby takový majetek prodali, a jaké jsou důsledky pro dostupnost nájemního bydlení.

43. Aby bylo možné posoudit, zda omezení přesahuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné, vyvstává otázka, zda by méně omezující opatření zajistilo dosažení daného cíle stejně účinným způsobem⁴⁰. Ačkoliv je to opět věcí předkládajícího soudu, pokud by byl rozsah daňového zvýhodnění užší a pokud by byl zúžen na nemovitosti pod určitou hodnotou, čímž by byly vyloučeny luxusní nemovitosti, dopad omezení na volný pohyb kapitál do a ze třetích zemí by mohl být menší. Takové zúžení by také mohlo vést k tomu, že by se základ daně stal progresivním, což by mohlo přístup k cenově dostupnému nájemnímu bydlení zvýhodnit.

44. Doporučuji proto Soudnímu dvoru, aby rozhodl, že čl. 63 odst. 1 SFEU nebrání vnitrostátní právní úpravě, která za účelem podpory cenově dostupného nájemního bydlení v Evropské unii a v EHP zachází pro účely výpočtu dědické daně s hodnotou nemovitosti pronajaté k bydlení v členském státě nebo ve státě EHP příznivěji než se stejným způsobem využívanou nemovitostí nacházející se ve třetí zemi. Posouzení, zda je tato vnitrostátní právní úprava způsobilá k dosažení sledovaného cíle a zda k dosažení tohoto cíle existují méně omezující, avšak stejně účinná opatření, přísluší předkládajícímu soudu.

45. Nyní přejdu ke druhému naléhavému důvodu obecného zájmu, na který se německá vláda odvolává k odůvodnění daného omezení, a to k účinnosti daňového dohledu.

³⁸ – Viz judikatura citovaná v bodech 33 až 35 tohoto stanoviska.

³⁹ – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, bod 81).

⁴⁰ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, bod 93).

46. Judikatura, na kterou odkazuje bod 30 tohoto stanoviska, obsahuje četné příklady, kdy Soudní dvůr uznal, že účinnost daňového dohledu odůvodňuje omezení volného pohybu kapitálu do a ze třetích zemí⁴¹. Pokud vnitrostátní právní předpisy podmiňují přiznání daňového zvýhodnění splněním určitých podmínek a neexistuje žádný právní rámec pro výměnu informací mezi členskými státy a třetími zeměmi, členský stát nemusí být schopen ověřit, zda jsou podmínky pro získání tohoto zvýhodnění splněny.

47. Informace uvedené ve spisu předloženém v projednávané věci Soudnímu dvoru naznačují, že přístup k dotčenému daňovému zvýhodnění je podmíněn pronájmem nemovitosti k bydlení. Ověření existence právního rámce pro výměnu informací mezi příslušnými daňovými orgány přísluší předkládajícímu soudu. Ačkoli se smlouva o zamezení dvojího zdanění na dědickou daň nevztahuje, německá vláda na jednání uznala, že na základě článku 26 této smlouvy se povinnost výměny informací vztahuje na všechny daně, které smluvní státy vybírají.

48. S ohledem na výše uvedené Soudnímu dvoru doporučuji, aby na druhý aspekt vznesený předkládajícím soudem odpověděl tak, že čl. 63 odst. 1 SFEU brání vnitrostátní právní úpravě, která v zájmu zajištění účinnosti daňového dohledu zachází pro účely výpočtu dědické daně s hodnotou nemovitosti pronajaté k bydlení v členském státě nebo ve státě EHP příznivěji než se stejným způsobem využívanou nemovitostí nacházející se ve třetí zemi, pokud existuje právní rámec pro výměnu relevantních informací mezi příslušnými daňovými orgány.

V. Závěry

49. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Finanzgericht Köln (finanční soud, Kolín nad Rýnem, Německo) odpověděl následovně:

„Ustanovení čl. 63 odst. 1 SFEU musí být vykládáno v tom smyslu, že

- nebrání vnitrostátní právní úpravě, která za účelem podpory cenově dostupného nájemního bydlení v Evropské unii a v Evropském hospodářském prostoru zachází pro účely výpočtu dědické daně s hodnotou nemovitosti pronajaté k bydlení v členském státě nebo ve státě Evropského hospodářského prostoru příznivěji než stejným způsobem využívanou nemovitostí nacházející se ve třetí zemi, za předpokladu, že vnitrostátní právní úprava je vhodná k dosažení sledovaného cíle a k dosažení tohoto cíle neexistují méně omezující, avšak stejně účinná opatření;
- brání vnitrostátní právní úpravě, která v zájmu zajištění účinnosti daňového dohledu zachází pro účely výpočtu dědické daně s hodnotou nemovitosti pronajaté k bydlení v členském státě nebo ve státě Evropského hospodářského prostoru příznivěji než se stejným způsobem využívanou nemovitostí nacházející se ve třetí zemi, pokud existuje právní rámec pro výměnu relevantních informací mezi příslušnými daňovými orgány.“

⁴¹ – Soudní dvůr k tomuto závěru jednoznačně dospěl v rozsudku ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, body 53 až 58). Viz také rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, body 55 až 66), a ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 74 a 93 až 95), kde Soudní dvůr uvedl, že omezení by mohlo být odůvodněné, ale rozhodnutí ponechal na předkládajícím soudu.