STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 11. září 2007 [1]

1. V projednávané věci Bundesfinanzhof žádá o výklad ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu. Dotčeno je zejména uplatňování německé dědické daně ze zemědělského a lesního majetku, která rozlišuje mezi tuzemským majetkem a majetkem v jiném členském státě.

I – Právní rámec

A – *Právní úprava Společenství*

2. Článek 56 odst. 1 ES (původně čl. 73b odst. 1 Smlouvy o ES) stanoví: „V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi."

3. Na druhé straně, článek 58 ES (původně čl. 73d Smlouvy o ES) stanoví: „1. Článkem 56 [ES] není dotčeno právo členských států: a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován; […] 3. Opatření a postupy uvedené v [odstavci 1] nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56 [ES]."

4. Dne 7. února 1992 Konference zástupců vlád členských států přijala, mimo jiné,

1 — Původní jazyk: angličtina.

prohlášení k článku 73d ES[2] (dále jen „prohlášení“), které zní takto:

„Konference potvrzuje, že právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových právních předpisů zmíněné v čl. 73d odst. 1 písm. a) [Smlouvy o ES] se uplatní, pouze pokud jde o příslušná ustanovení existující ke konci roku 1993. Toto prohlášení se však vztahuje pouze na pohyb kapitálu mezi členskými státy a platby mezi členskými státy.“ *(neoficiální překlad)*

5. Dědictví a odkazy jsou uvedeny v části D bodu XI s názvem „Osobní pohyb kapitálu“ v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS[3].

B – *Vnitrostátní právní úprava*

1. Uplatňování dědické daně pro majetek v jiném členském státě

6. Podle § 2 odst. 1 bodu 1 první věty Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákona o dani dědické a darovací, dále jen „ErbStG“), ve znění platném v roce 1998, pokud měl zůstavitel své poslední bydliště v Německu, podléhá celé dědictví (v tuzemsku i v zahraničí) získané dědicem německé dědické dani.

7. Podle § 21 odst. 1 první věty ve spojení s § 2 odst. 1 bodem 1 písm. a) ErbStG – v rozsahu relevantním v projednávané věci – pokud měl zůstavitel v době své smrti bydliště v Německu, je třeba v případě dědiců v zahraničí, jejichž majetek v jiném státu podléhá dani odpovídající německé dědické dani, zahraniční daň na žádost započíst proti německé dědické dani v rozsahu, v jakém majetek v zahraničí podléhá rovněž německé dědické dani, není-li použitelná dohoda o zamezení dvojího zdanění. Je-li dědictví tvořeno jen zčásti zahraničním majetkem, je třeba vypočíst dílčí částku připadající na německou dědickou daň podle § 21 odst. 1 druhé věty ErbStG tak, že se dědická daň za celý dani podléhající majetek, včetně zahra-

2 — Při příležitosti podpisu závěrečného aktu a prohlášení Mezivládní konference o Evropské unii (Úř. věst. 1992 C 191, s. 99).

3 — Směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterdamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

ničního majetku, rozdělí podle poměru zahraničního, dani podléhajícího majetku k celkovému dani podléhajícímu majetku.

3. Pravidla výpočtu dědické daně ze zemědělského a lesního majetku

10. ErbStG rovněž upravuje nezdanitelné částky, které se váží k určitým věcem. Paragraf 13a odst. 1 bod 1 ErbStG, ve znění platném v roce 1998, tak pro nabytí zemědělského a lesního majetku děděním stanoví nezdanitelnou částku ve výši 500 000 DEM (256 000 eur).

2. Pravidla oceňování zemědělského a lesního majetku

11. Podle § 13a odst. 2 ErbStG, ve znění platném v roce 1998, je třeba hodnotu zemědělského a lesního majetku, která zůstává po odečtení (věcné) nezdanitelné částky podle výše uvedeného paragrafu, započítat jen ve výši 60 %. Konečně, § 13a odst. 4 zákona omezuje výše uvedené výhody na konkrétní případy, a tyto výhody se tedy nepoužijí, mimo jiné, pro zahraniční zemědělský a lesní majetek.

8. V souladu s § 12 odst. 6 ErbStG ve spojení s § 31 a § 9 Bewertungsgesetz (zákon o oceňování; dále jen „BewG“) se má zahraniční zemědělský a lesní majetek oceňovat stejně jako zahraniční nemovitý nebo podnikový majetek v souladu s jejich reálnou tržní hodnotou, která se podle § 9 odst. 2 BewG určí pomocí ceny, kterou je možné podle povahy hospodářského statku docílit při prodeji v běžném hospodářském styku.

C – *Mezinárodní právo*

9. Naproti tomu tuzemský zemědělský a lesní majetek nabytý po dni 31. prosince 1995 se podle § 12 odst. 3 ErbStG oceňuje podle zvláštního postupu upraveného v § 140 až § 144 BewG, jehož výsledky dosahují v průměru pouze 10 procent běžné tržní hodnoty.

12. Německo a Francie neuzavřely žádnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění dědickou daní.

II – Skutkové okolnosti a postup před zahájením soudního řízení a předběžná otázka

13. Theodor Jäger (dále jen „navrhovatel“), žijící ve Francii, je jediným dědicem své matky. Jeho matka zemřela v roce 1998 a naposledy bydlela v Landau/Pfalz (Německo). K dědictví patřil nemovitý majetek ve Francii, který byly využíván pro zemědělské a lesnické účely a který byl podle německé právní úpravy daně z příjmu už v době, kdy patřil zemřelé, součástí majetku dvou zemědělských a lesnických podniků.

14. Nabytí pozemku ve Francii oceněného na 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM) podléhalo ve Francii dědické dani ve výši 1 192 148 FRF. Rozhodnutím ze dne 3. ledna 2000 Finanzamt Kusel-Landstuhl (finanční úřad pro Kusel-Landstuhl, dále jen „Finanzamt“) vyměřil navrhovateli dědickou daň ve výši 17 405 DEM. Základem uvedeného rozhodnutí bylo čisté dědictví ve výši 1 737 167 DEM, které zahrnovalo také zahraniční majetek v hodnotě 1 618 152 DEM. Zbytek ve výši 119 015 DEM připadal na majetek v tuzemsku.

15. Po odpočtu osobní nezdanitelné částky ve výši 400 000 DEM činila zbývající dolů zaokrouhlená hodnota 1 337 100 DEM. Francouzská dědická daň ve výši 354 306,38 DEM (1 192 148 x 0,2972 FRF) byla na žádost navrhovatele podle § 21 ErbStG započtena částkou 236 644 DEM proti splatné dani ve výši 254 049 DEM.

16. Odvolání navrhovatele proti daňovému výměru Finanzamt a jeho žaloba k Finanzgericht (Finanční soud) byly neúspěšné. Navrhovatel poté podal proti rozhodnutí Finanzgericht opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), který má za to, že přinejmenším od vydání rozsudku Soudního dvora Barbier [4] je sporné, zda je německá úprava [5] v rozsahu, v němž uplatňuje rozlišení podle místa, kde se dědictví nebo jeho část nachází v době smrti zůstavitele, slučitelná s volným pohybem kapitálu. Usnesením ze dne 11. dubna 2006 Bundesfinanzhof proto přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné s čl. 73b odst. 1 [Smlouvy o ES] (nyní čl. 56 odst. 1 ES), že pro účely dědické daně

4 — Rozsudek ze dne 11. prosince 2003 (C-364/01, Recueil, s. I-15013).

5 — Konkrétně právní důsledky použití § 31 BewG, jakož i nepoužitelnosti § 13a ErbStG na zahraniční nemovitý majetek pro zdanění tuzemského majetku.

a) je nutno (zahraniční) zemědělský a lesní majetek nacházející se v jiném členském státě ocenit reálnou tržní hodnotou (běžnou tržní hodnotou), zatímco pro tuzemský zemědělský a lesní majetek platí zvláštní postup oceňování, jehož výsledky dosahují průměrně jen 10 % jejich reálné tržní hodnoty, a

b) nabytí tuzemského zemědělského a lesního majetku je daňově osvobozeno do výše zvláštní nezdanitelné částky a zbývající hodnota se započítá jen do výše 60 %,

pokud to u dědice, který dědí majetek složený z tuzemského majetku a ze zahraničního zemědělského a lesního majetku, vede k situaci, kdy z důvodu umístění zemědělského a lesního majetku v zahraničí podléhá nabytí tuzemského majetku vyšší dědické dani, než by tomu bylo v případě, že by se zemědělský a lesní majetek nacházel rovněž v tuzemsku?“

17. Písemná vyjádření předložili navrhovatel, Finanzamt, německá vláda a Komise. Žádný ze účastníků nenavrhoval jednání, a jednání se tedy nekonalo.

III – Posouzení

A – *Hlavní argumenty zúčastněných*

18. *Navrhovatel* v zásadě uplatňuje, že v důsledku pouze částečného započtení daně ze zahraničního majetku je tuzemské dědictví podrobeno vyššímu zdanění [6] a že se jedná o dvojí zdanění v rozporu s článkem 293 ES. Tvrdí, že německá dědická daň z tuzemského majetku je vyšší, než by byla v případě, kdyby se dotčený zahraniční majetek ve skutečnosti nacházel v Německu, a v důsledku této skutečnosti omezuje volný pohyb kapitálu [7]. Navrhovatel konečně argumentuje,

6 — Tak by tomu nebylo v případě, že by část dědictví nesestávala z nemovitého majetku v zahraničí ani odpovídajícího nemovitého majetku v Německu.

7 — Předkládající soud vysvětluje, že v případě stejných skutkových okolností jako v projednávané věci, avšak s tím rozdílem, že nemovitý majetek by se nenacházel v Německu, ale ve Francii, by zvýšení daňového zatížení tuzemského majetku bylo zjevné.

že dotčená ustanovení nemohou podléhat článku 58 ES, neboť byla přijata po roce 1993 a v každém případě představují zastřené omezení ve smyslu odstavce 3 uvedeného článku. Neexistuje přitom žádná okolnost, která by odůvodňovala relativně méně příznivé zacházení se zemědělským a lesním majetkem v jiném členském státě.

19. *Finanzamt* a *německá vláda* v zásadě tvrdí, že dotčené vnitrostátní předpisy nejsou v rozporu s volným pohybem kapitálu a nepředstavují omezení pohybu kapitálu. Německá vláda argumentuje, že dopad rozdílného způsobu oceňování je příliš nepřímý, aby měl vliv na rozhodování o koupi. Účinek dotčených předpisů by v každém případě byl nevyhnutelným důsledkem legální koexistence vnitrostátních daňových režimů. Německá vláda konečně tvrdí, že hodnota nemovitého majetku ve Francii určená podle německého práva odpovídá hodnotě určené podle francouzských dědických předpisů.

20. *Komise* má za to, že volný pohyb kapitálu je omezen v rozsahu, v jakém je majetek v jiném členském státě zatížen dědickou daní, která je vyšší než dědická daň z tuzemského majetku. Pokud jde o možné odůvodnění, Komise tvrdí, že odchylka stanovená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je sama omezena čl. 58 odst. 3 ES, podle něhož vnitrostátní předpisy nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu.

21. Na základě písemné otázky Soudního dvora, pokud jde o přesné datum původního nabytí dotčeného majetku, navrhovatel potvrdil, že jeho otec koupil první část dotčeného majetku dne 9. srpna 1988 a druhou část dotčeného majetku dne 26. ledna 1990.

B – *Posouzení*

22. Úvodem je namístě poznamenat, že předběžná otázka Bundesfinanzhof se netýká vnitrostátního ustanovení obsaženého v § 21 ErbStG, které upravuje započtení zahraniční (francouzské) dědické daně na vnitrostátní (německou) dědickou daň. Ačkoli tedy navrhovatel argumentuje, že dotčené ustanovení porušuje článek 293 ES, podstatou otázky položené Soudnímu dvoru v projednávané věci tedy není, zda je takové započtení daně slučitelné s právem Společenství, či nikoli.

1. Dotčené dědictví jako pohyb kapitálu

23. Je třeba poznamenat, že podle ustálené judikatury, přestože přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství [8], včetně ustanovení, která stanoví zásadu volného pohybu kapitálu.

24. Je třeba mít na paměti, že čl. 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES) upravuje volný pohyb kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. Za tímto účelem stanoví, v rámci kapitoly Smlouvy s názvem „Kapitál a platby", že všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi jsou zakázána [9].

25. Smlouva nevymezuje pojem „pohyb kapitálu". Podle ustálené judikatury však vzhledem k tomu, že článek 56 ES v podstatě převzal obsah článku 1 směrnice 88/361, a přestože tato směrnice byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (články 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny články 73b až 73g Smlouvy o ES, nyní články 56 ES až 60 ES), si klasifikace pohybu kapitálu, která tvoří přílohu této směrnice, zachovává stejnou informativní hodnotu, co se týče definice pojmu pohybu kapitálu [10].

26. Jak je uvedeno v bodě 5 tohoto stanoviska, dědictví a odkazy jsou uvedeny v části D bodu XI s názvem „Osobní pohyb kapitálu" v příloze I směrnice 88/361. S ohledem na nedávnou judikaturu Soudního dvora [11] navíc není pochyb o tom, zda dědění představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES, s výjimkou případů, kdy se složky tvořící dědictví nacházejí uvnitř jediného členského státu.

27. Ze skutkových okolností věci v původním řízení, jak jsou popsány výše, je navíc zjevné,

8 — Viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16); ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 14), a nedávný rozsudek ze dne 23. února 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 36).

9 — Rozsudek Van Hilten-van der Heijden, tamtéž, bod 37.

10 — Viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer (C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21); ze dne 5. března 2002, Reisch a další (C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Recueil, s. I-2157, bod 30); Van Hilten-van der Heijden, uvedený v poznámce pod čarou 8, bod 39, a ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 41).

11 — Rozsudky Barbier, uvedený v poznámce pod čarou 4, a Van Hilten-van der Heijden, uvedený v poznámce pod čarou 8.

že dotčené dědictví se nenachází uvnitř jediného členského státu [12].

28. Pokud jde o dobu nabytí a argument uplatňovaný německou vládou, že dotčený majetek byl původně pořízen (tedy koupen) před datem provedení směrnice 88/361 (1. července 1990), v důsledku čehož by navrhovatel nemohl dovozovat práva z uvedené směrnice a Smlouvy, mám za to, že v projednávané věci existují dokonce tři různá nabytí. Prvním byla koupě majetku otcem navrhovatele, druhým bylo nabytí majetku děděním matkou navrhovatele a třetím bylo dotčené nabytí děděním samotným navrhovatelem.

29. Pro účely rozboru Soudního dvora nastaly proto rozhodné skutečnosti v projednávané věci, tedy úmrtí zůstavitele navrhovatele, v roce 1998. Rozhodnou dobou pro posouzení dědění v původním řízení bylo tedy skutečně datum nabytí majetku, jedná se však o nabytí majetku samotným navrhovatelem, ke kterému došlo ke dni úmrtí jeho matky.

12 — Viz v této souvislosti rozsudky Barbier, uvedený v poznámce pod čarou 4, bod 58, a Van Hilten-van der Heijden, uvedený v poznámce pod čarou 8, bod 42.

30. Komise správně podotýká, že postup, v jehož rámci je relevantním pohybem kapitálu okamžik dědění navrhovatelem, potvrzuje nejen odůvodnění rozsudku Barbier, ale rovněž skutkové okolnosti uvedené věci: ve věci Barbier došlo k dědění v roce 1993, tedy po provedení směrnice 88/361 do vnitrostátního práva, operace uskutečněné zůstavitelem za účelem nabytí majetku během jeho života však proběhly mezi roky 1970 a 1988, tedy před provedením uvedené směrnice.

31. Z výše uvedeného vyplývá, že dotčená situace musí být posouzena na základě ustanovení o volném pohybu kapitálu a že navrhovatel může dovozovat práva ze směrnice 88/361 a Smlouvy.

2. Vnitrostátní právní předpisy jako omezení pohybu kapitálu

32. Je třeba přezkoumat, zda takové vnitrostátní právní předpisy, jaké jsou dotčeny v původním řízení, představují omezení pohybu kapitálu.

33. Z judikatury v tomto ohledu vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 56

odst. 1 ES jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, která mohou odradit od umístění investic v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od investování v jiných státech, anebo, v případě dědění, jsou jimi taková opatření, jejichž následkem se snižuje hodnota dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, kde se dotyčný majetek nachází a který zdaňuje dědění tohoto majetku [13].

34. Generální advokát Mischo ve svém stanovisku k věci Barbier [14] správně poznamenal, že ačkoli samozřejmě účinky dědické daně na výkon práva volného pohybu kapitálu již nejsou z povahy věci přímým zájmem dotčené zesnulé osoby, tyto účinky přesto mohou představovat překážku výkonu výše uvedeného práva. Tyto účinky patří mezi okolnosti, které musí vzít v úvahu jakákoli osoba, která se rozhoduje, zda vykoná právo volného pohybu kapitálu, či nikoli.

35. ErbStG (zákon o dani dědické a darovací) ve spojení s BewG (zákonem o oceňování), jak byly použity v projednávané věci, uplatňují rozlišení s ohledem na to, zda se dědictví nachází v tuzemsku, nebo v zahraničí. V důsledku tohoto rozlišení, které spočívá zejména v rozdílných způsobech oceňování dotčeného majetku, podléhá navrhovatel vyšší dědické dani pouze proto, že se část dědictví nachází v jiném členském státě. Dotčené zákony navíc brání navrhovateli využít v rámci ocenění snížené sazby, pokud jde o část dědictví ve Francii. Vnitrostátní soud vysvětluje v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, že samotné odepření výhod vyplývajících z různých německých ustanovení popsaných v tomto stanovisku, pokud jde o zemědělský a lesní majetek na území dotčeného státu, vede k vyššímu zdanění majetku v jiném členském státě.

36. Pokud je navíc dotčeno zahraniční dědictví, hodnota předmětného dědictví je nižší ve srovnání se situací, kdy je dotčeno pouze tuzemské dědictví. Tato skutečnost je důsledkem vyššího zdanění vyplývajícího z takových ustanovení, jaká jsou dotčena v původním řízení [15].

37. Z ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu a z judikatury Soud-

13 — Viz v tomto smyslu rozsudek Van Hilten-van der Heijden, uvedený v poznámce pod čarou 8, bod 44.

14 — Stanovisko generálního advokáta Mischa k věci Barbier, uvedené v poznámce pod čarou 4, body 30 a 31.

15 — Jinými slovy, navrhovatel by zdědil po své matce majetek vyšší hodnoty, pokud by tento majetek podléhal nižšímu daňovému zatížení – tedy pokud by zvýhodněná ustanovení vztahující se na tuzemský majetek byla rovněž použitelná na majetek v zahraničí.

ního dvora vyplývá, že to, čemu je třeba předcházet, je snižování hospodářské hodnoty převodů majetku děděním, které zahrnují přeshraniční prvek, oproti převodům v rámci jediného členského státu.

38. Dotčená ustanovení způsobují, že investice do majetku v jiném členském státě osobami s bydlištěm v Německu jsou méně přitažlivé než investice podobné povahy na území dotčeného státu.

39. K tomu dochází v souvislosti s oceňováním majetku, uplatňováním věcného osvobození a nezdanitelné částky podle § 13a ErbStG.

40. Z toho vyplývá, že vnitrostátní ustanovení dotčená v původním řízení vedou k omezení volného pohybu kapitálu.

3. Odůvodnění omezení

41. Zatímco článek 56 ES stanoví obecný zákaz omezení pohybu kapitálu, čl. 58 odst. 1 písm. a) ES vyjasňuje, že uvedeným zákazem není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení jejich daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. Toto právo je však samo omezeno čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že rozlišování mezi daňovými poplatníky na základě místa jejich bydliště nebo místa, kde je investován jejich kapitál, které mohou členské státy uplatňovat, nesmí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřeného omezování volného pohybu kapitálu [16].

42. Aby vnitrostátní daňové předpisy, které rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa, kde je investován jejich kapitál, byly slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, jako jsou nezbytnost udržení soudržnosti daňového systému nebo účinnost daňového dohledu [17].

16 — Pokud jde o přímé zdanění, tyto zásady byly potvrzeny, mimo jiné, rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 28), a ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 31).

17 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43); Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 29, a Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 32.

43. Mimoto proto, aby rozdílné zacházení s daňovými poplatníky na základě místa, kde je investován jejich kapitál, bylo odůvodněné, nesmí překročit meze toho, co je k dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou nezbytné [18].

44. Jak jsem uvedl v bodě 4 tohoto stanoviska, na základě výše uvedeného prohlášení se členské státy mohou dovolávat čl. 58 odst. 1 písm. a) ES pouze s ohledem na příslušná ustanovení, která existovala ke konci roku 1993.

45. V projednávané věci se nelze dovolávat výjimky stanovené v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES již z důvodu, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, že § 13a ErbStG a § 31 BewG byly změněny v roce 1996. Pokud jde o prvně jmenované ustanovení, předkládající soud jasně uvádí, že daňové zvýhodnění upravené v uvedeném ustanovení bylo rozšířeno na zemědělský a lesní majetek a dále rozšířeno až po roce 1993, a čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je tedy bez významu.

46. Pokud jde o § 31 BewG, předkládající soud uvádí, že jelikož oceňování tuzemského zemědělského a lesního majetku pro účely dědické daně bylo se zpětnou účinností k 1. lednu 1996 nově upraveno § 1 bodem 36 Jahressteuergesetz 1997 (zákon o roční daňové sazbě [19]), a sice v § 140 a následujících BewG, je sporné, zda se lze dovolávat čl. 58 odst. 1 písm. a) ES. Ačkoli má obsah nové úpravy částečnou obsahovou návaznost na dosavadní úpravu v § 36 a následujících BewG, vznik uvedeného ustanovení je třeba spatřovat až po roce 1993.

47. Mám tedy za to, že výše uvedené skutečnosti samy o sobě vylučují odůvodnění dotčených ustanovení podle článku 58 ES.

48. V každém případě, pokud jde o možnost odůvodnění naléhavými důvody veřejného zájmu, je třeba nejprve určit, jak je uvedeno výše, zda se rozdíl v zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo zda takové zacházení může být objektivně odůvodněno jakýmkoli naléhavým důvodem veřejného zájmu.

18 — Viz v tomto smyslu rozsudky Verkooijen, uvedený výše v poznámce pod čarou 17, bod 43; Manninen, uvedený výše v poznámce pod čarou 16, bod 29, a Centro di Musicologia Stauffer, uvedený výše v poznámce pod čarou 16, bod 32.

19 — Jahressteuergesetz 1997 (zákon o roční daňové sazbě; dále jen „JStG“) ze dne 20. 12. 1996 (BGBl. 1996 I, s. 2049).

49. Dědici tuzemského majetku a dědici majetku v jiném členském státě jsou ve srovnatelné situaci. Německá vláda tuto skutečnost patrně ve svém vyjádření nezpochybňuje. Pokud měl zůstavitel své poslední bydliště v Německu, podléhá celé dědictví (v tuzemsku i v zahraničí) získané dědicem německé dědické dani. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dědicové majetku, který se nachází v jiném členském státě, podléhají v důsledku rozdílných způsobů oceňování vyššímu zdanění než dědicové majetku, který se nachází v Německu.

50. Pokud jde o podmínku týkající se sledování cíle obecného zájmu, německá vláda, a do určité míry Finanzamt, v zásadě tvrdí, že účelem vnitrostátních předpisů je, zaprvé, neutralizovat přímé znevýhodnění subjektu, který podléhá dědické dani – tedy zohlednit omezenou finanční kapacitu dědice, který nedědí hotovost, nýbrž majetek, jenž je spojen se zemědělským podnikem, a který by tedy neměl být nucen prodat tento podnik nebo se jej vzdát kvůli tomu, aby mohl zaplatit dědickou daň [20] –, a zadruhé, předejít rozdělení zemědělských a lesnických podniků, které zaručují produktivitu a pracovní místa a musí splnit své povinnosti vyplývající z vnitrostátního právního řádu. Uvedená výhoda má být patrně vyhrazena podnikům, které jsou usazeny na území dotčeného státu, a nepřísluší společnostem usazeným v jiných členských státech.

51. Německá vláda a Finanzamt se navíc dovolávají stejných argumentů, jaké vnitrostátní soud v předkládacím rozhodnutí označuje jako argumenty Finanzgericht: jednak „zmíněný sociální kontext zemědělských a lesních závodů neexistuje v jiném členském státu EU stejným způsobem“, a jednak „německé orgány nemusí stejnou měrou přihlédnout k případnému srovnatelnému veřejnému zájmu jiného členského státu“.

52. Pokud jde o tvrzení, že německé orgány nemusely přihlédnout k případnému srovnatelnému veřejnému zájmu jiného členského státu, sdílím názor Komise, že toto tvrzení vychází z předpokladu, že členské státy mohou v rámci ustanovení týkajících se volného pohybu kapitálu specificky podporovat své vlastní hospodářství. Mám za to, že podpora zemědělství a lesnictví na území státu neodůvodňuje omezení pohybu kapitálu. V této souvislosti Soudní dvůr uvedl

20 — Ačkoli není patrně uplatňován argument spočívající v zachování soudržnosti daňového systému *per se*, německá vláda jej považuje za srovnatelný s obecným cílem „neutralizovat přímé znevýhodnění subjektu, který podléhá dědické dani“.

v rozsudku Verkooijen [21], že podle ustálené judikatury cíle čistě hospodářské povahy nemohou představovat naléhavý důvod veřejného zájmu odůvodňující omezení základní svobody zaručené Smlouvou. Ačkoli ochrana pracovních míst, produktivita a zamezení rozdělení takových společností mohou sloužit veřejnému zájmu, neodůvodňují omezení pohybu kapitálu.

53. V každém případě, pokud jde o srovnání cíle spočívajícího v neutralizaci přímého znevýhodnění subjektu, který podléhá dědické dani, s nezbytností zachování soudržnosti daňového systému, které uplatňuje německá vláda, z informací poskytnutých Soudnímu dvoru není jasné, jak by mohla být narušena soudržnost v situaci, kdy tuzemský a zahraniční zemědělský a lesnický majetek podléhá jednotným kritériím. Tím by nebyla ohrožena soudržnost německého daňového systému a jednalo by se o opatření méně omezující volný pohyb kapitálu, než je opatření stanovené dotčenými předpisy [22].

54. Argument, že německé vnitrostátní orgány nemají k dispozici údaje týkající se majetku nacházejícího se v jiných členských státech, mne rovněž nepřesvědčil. Soudní dvůr rozhodl, že případné obtíže nebo nevýhody čistě vnitrostátní povahy, pokud jde o určení daně, nepostačují k odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu [23]. V každém případě osoby podléhající dani jsou obvykle povinny poskytnout relevantní informace a dokumenty prokazující, mimo jiné, uplatňovanou hodnotu, které na první pohled postačují k překonání takových obtíží. Vhodným prostředkem k překonání takových obtíží je rovněž směrnice 77/799 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní [24]. Soudní dvůr rozhodl, že podle uvedené směrnice mají příslušné orgány členského státu vždy možnost požádat příslušné orgány jiného členského státu, aby jim poskytly veškeré informace umožňující jim stanovit správnou výši daně ve vztahu k právním předpisům, které používají [25].

21 — Uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 48. Viz v této souvislosti rovněž rozsudky ze dne 25. července 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda a další (C-288/89, Recueil, s. I-4007, bod 10), a ze dne 28. dubna 1998, Kohll (C-158/96, Recueil, s. I-1931, bod 41).

22 — Viz v tomto smyslu rozsudek Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 46.

23 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 29), a rovněž stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera k uvedené věci, body 29 a 30; rozsudek Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 54, a rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 70).

24 — 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), která byla několikrát pozměněna.

25 — Viz mimo jiné, rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 41); Komise v. Francie, uvedený v poznámce pod čarou 23, bod 31; Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 50; ze dne 22. března 2007, Raffaele Talotta (C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555, bod 29), a ze dne 5. července 2007, Komise v. Belgie (C-522/04, Sb. rozh. s. I-501, bod 52).

55. Je rovněž namístě dodat, že německá vláda neprokázala, že dotčená ustanovení jsou nezbytná a přiměřená k dosažení naléhavých cílů obecného zájmu.

56. Z výše uvedených úvah vyplývá, že argumenty, kterých se německá vláda dovolává na podporu odůvodnění dotčeného omezení, nejsou přesvědčivé.

IV – Závěry

57. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku položenou Bundesfinanzhof takto:

„Za okolností, jako jsou okolnosti dotčené v projednávané věci, brání pro účely dědické daně čl. 56 odst. 1 [ES] (původně čl. 73b odst. 1 [Smlouvy o ES]) vnitrostátní právní úpravě, podle které:

a) je nutno zemědělský a lesní majetek nacházející se v jiném členském státě ocenit reálnou tržní hodnotou (běžnou tržní hodnotou), zatímco pro tuzemský zemědělský a lesní majetek platí zvláštní postup oceňování, jehož výsledky dosahují průměrně jen 10 % jejich reálné tržní hodnoty, a

b) nabytí tuzemského zemědělského a lesního majetku ve výši zvláštní nezdanitelné částky se nezapočítává a zbývající hodnota se započítá jen do výše 60 %.“