



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. října 2023 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Volný pohyb kapitálu – Články 63 až 65 SFEU – Dědická daň – Pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi – Nemovitosti nacházející se ve třetí zemi – Zvýhodněné daňové zacházení s nemovitostmi nacházejícími se v členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru – Omezení – Odůvodnění – Politika v oblasti bydlení – Účinnost daňového dohledu“

Ve věci C-670/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo) ze dne 2. září 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 9. listopadu 2021, v řízení

BA

proti

Finanzamt X,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: A. Arabadžev, předseda senátu, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (zpravodaj), A. Kumin a I. Ziemele, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

za soudní kancelář: S. Beer, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. listopadu 2022,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za BA: F. Riedel, Rechtsanwalt,
- za německou vládu: J. Möller a R. Kanitz, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: B.-R. Killmann, W. Roels, a V. Uher, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. února 2023,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 až 65 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi BA a Finanzamt X (finanční úřad X, Německo) ve věci výpočtu dědické daně z nemovitosti nacházející se ve třetí zemi.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Ve druhém bodě odůvodnění Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/052, s. 3, dále jen „dohoda o EHP“) potvrdily smluvní strany této dohody „vysokou prioritu, jež náleží přednostnímu vztahu mezi Evropským společenstvím, jeho členskými státy a státy [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], který spočívá na těsné blízkosti, trvalých společných hodnotách a evropské identitě“.

Německé právo

ErbStG

- 4 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani dědické a darovací) ve znění vyhlášeném dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), který byl novelizován prostřednictvím Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reformě právních předpisů o dědické dani a pravidel oceňování) ze dne 24. prosince 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018, dále jen „ErbStG“), v § 1 odst. 1 bodě 1 stanoví, že „nabytí majetku z důvodu smrti“ podléhá dědické dani.
- 5 Ustanovení § 2 odst. 1 ErbStG stanoví:

„Daňová povinnost se vztahuje

1. v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 na veškerý přecházející majetek, pokud je zůstavitel v době smrti, dárce v době uskutečnění darování nebo nabyvatel v době, kdy vznikla daňová povinnost (§ 9), rezidentem (neomezená daňová povinnost).

Za rezidenty se považují:

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

[...]“

- 6 V ustanovení § 3 odst. 1 ErbStG se stanoví:

„Za nabytí majetku z důvodu smrti se považuje

1. nabytí dědickým nápadem [§ 1922 Bürgerliches Gesetzbuch (občanský zákoník, dále jen „BGB“)], odkazem (§ 2147 a násl. [BGB]) nebo na základě uplatněného nároku na povinný díl (§ 2303 a násl. [BGB]);

[...]“

7 Ustanovení § 9 odst. 1 ErbStG stanoví:

„Daňová povinnost vzniká

1. v případě nabytí majetku z důvodu smrti smrtí zůstavitele

[...]“

8 Ustanovení § 10 odst. 1 a 6 ErbStG stanoví:

„1) Předmětem zdanitelného nabytí je obohacení nabyvatele, pokud toto obohacení není osvobozeno od daně (§§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 a 18). V případech uvedených v § 3 se „obohacením“ rozumí, aniž je dotčen odstavec 10, částka získaná odečtením odpočitatelných pozůstalostních závazků podle odstavců 3 až 9, jejichž hodnota se určí podle § 12, od hodnoty veškerého přecházejícího majetku, která se určí podle § 12, v rozsahu, pokud tato hodnota podléhá zdanění. [...]

[...]

6) [...] Dluhy a břemena hospodářsky související s majetkem osvobozeným od daně na základě § 13c lze odečíst pouze do výše částky, která odpovídá poměru mezi hodnotou tohoto majetku, která bude určena po použití § 13c, a hodnotou před použitím § 13c.“

9 Ustanovení § 12 odst. 1, 3 a 7 ErbStG stanoví:

„1) Není-li v odstavcích 2 až 7 stanoveno jinak, provádí se ocenění podle ustanovení první části Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) [zákon o oceňování (obecná ustanovení o oceňování)], ve znění vyhlášeném dne 1. února 1991 (BGBl. [1991] I s. 230), naposledy pozměněného prostřednictvím § 2 [Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reformě právních předpisů o dědické dani a pravidel oceňování)] ze dne 24. prosince 2008 (BGBl. [2008] I s. 3018), v platném znění [dále jen „BewG“].

[...]

3) Vlastnictví nemovitého majetku (§ 19 odst. 1 [BewG]) musí být oceněno podle hodnoty stanovené k referenčnímu dni ocenění (§ 11) podle § 151 odst. 1 první věty bodu 1 [BewG].

[...]

7) Zahraniční vlastnictví nemovitého majetku a zahraniční obchodní majetek se oceňují v souladu s § 31 [BewG].“

10 Ustanovení § 13c odst. 1 a 3 ErbStG stanoví:

„1) Nemovitosti uvedené v odstavci 3 se oceňují ve výši 90 % jejich hodnoty.

[...]

3) Snížená hodnota se použije na zastavěné pozemky a jejich části, které:

1. jsou pronajímány k bydlení,

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

3. tvoří součást zvýhodněného obchodního majetku nebo zvýhodněného majetku zemědělského nebo lesnického podniku ve smyslu § 13a. [...]"

BewG

11 Ustanovení § 9 BewG stanoví:

„1) Není-li stanoveno jinak, je třeba pro účely ocenění vycházet z tržní hodnoty.

2) Tržní hodnota je určena cenou, za kterou by majetek mohl být prodán v závislosti na jeho povaze v běžném obchodním styku. V této souvislosti je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, které mají vliv na cenu. Neobvyklé nebo osobní situace se nezohledňují.

[...]“

12 Ustanovení § 31 odst. 1 BewG stanoví:

„Oceňování zahraničního zemědělského a lesního majetku, zahraničního nemovitého majetku a zahraničního obchodního majetku se řídí ustanoveními první části tohoto zákona, zejména § 9 (tržní hodnota). [...]"

13 Ustanovení § 151 odst. 1 a 4 BewG stanoví:

„1) Samostatně se oceňují (§ 179 Abgabenordnung [(daňový řád)):

1. hodnoty vlastnictví nemovitostí (§ 138 a 157),

[...]

4) zahraniční majetek se neoceňuje odděleně.“

14 Ustanovení § 177 BewG stanoví:

„Oceňování uvedená v § 179 a 182 až 196 musí být založena na tržní hodnotě (§ 9).“

BGB

15 Ustanovení § 1030 odst. 1 BGB zní:

„Věc může být zatížena tak, že osoba, v jejíž prospěch je zatížení zřízeno, má právo pobírat plody a užitky z věci (požívací právo).“

16 Ustanovení § 2147 BGB stanoví:

„Dědic nebo odkazovník může být zatížen odkazem. Nestanoví-li zůstavitel jinak, je odkazem zatížen dědic.“

17 Ustanovení § 2174 BGB stanoví:

„Odkaz zakládá právo odkazovníka požadovat od osoby zatížené odkazem vydání odkázané věci.“

18 Ustanovení § 2176 BGB stanoví:

„Pohledávka odkazovníka vzniká (nápad odkazu), aniž je dotčeno právo odmítnout odkaz, ke dni smrti zůstavitele.“

Daňová dohoda mezi Německem a Kanadou

19 Dohoda mezi Spolkovou republikou Německo a Kanadou o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a některých jiných daní, o předcházení daňovým únikům a o vzájemné pomoci v daňových věcech, která byla uzavřena v Berlíně dne 19. dubna 2001 (BGBl. 2002 II, s. 670, dále jen „daňová dohoda mezi Německem a Kanadou“), stanoví v článku 2, nadepsaném „Daně, na které se vztahuje dohoda“:

„1) Tato dohoda se vztahuje na daně z příjmů a z majetku vybírané každým ze smluvních států, a pokud jde o Spolkovou republiku Německo, na daně vybírané na účet jejích spolkových zemí, politických jednotek nebo územních samosprávných celků, bez ohledu na systém výběru.

2) Za daně z příjmů a majetku se považují daně, které jsou vybírány z celkového příjmu, celkového majetku nebo z částí příjmu nebo majetku, včetně daní z příjmů z prodeje movitého a nemovitého majetku, jakož i daně z přírůstku hodnoty majetku.

3) Stávající daně, na které se dohoda vztahuje, jsou:

a) v případě Kanady:

daně vybírané vládou Kanady na základě zákona o dani z příjmů,
(dále jen ‚kanadská daň‘);

b) v případě Spolkové republiky Německo:

aa) daň z příjmů (Einkommensteuer),

bb) korporální daň (Körperschaftsteuer),

cc) daň z majetku (Vermögensteuer),

dd) živnostenská daň (Gewerbsteuer) a

ee) solidární příspěvek (Solidaritätszuschlag),

(dále jen ‚německá daň‘).

4. Dohoda se rovněž vztahuje na daně z příjmů totožné nebo obdobné povahy a na daně z majetku, které budou uloženy po dni podpisu této dohody vedle stávajících daní nebo namísto nich. Příslušné orgány smluvních států si navzájem sdělí relevantní změny provedené ve svých daňových právních předpisech.“

20 Článek 26 daňové dohody mezi Německem a Kanadou, nadepsaný „Výměna informací“, stanoví:

„1) Příslušné orgány smluvních států si budou vyměňovat informace, které jsou nezbytné pro uplatňování ustanovení této dohody nebo vnitrostátních právních předpisů smluvních států v oblasti daní, na které se vztahuje tato dohoda, pokud zdanění, které stanoví, není v rozporu s touto dohodou. Výměna informací není omezena článkem 1. S informacemi, které smluvní stát obdrží, se zachází jako s tajnými stejně jako s informacemi získanými podle vnitrostátních právních předpisů tohoto státu a jsou poskytovány pouze osobám nebo orgánům (včetně soudů a správních orgánů), které se zabývají vyměřováním nebo výběrem daní, na něž se vztahuje dohoda, nebo, bez ohledu na ustanovení odstavce 4, daní vybíraných ‚spolkovou zemí‘ nebo některým z jejích územních samosprávných celků, které se svou povahou podobají daním, na něž se vztahuje dohoda. Tyto osoby nebo orgány použijí tyto informace pouze k těmto účelům. Tyto informace mohou být uvedeny na veřejných soudních jednáních nebo v rozsudcích pouze tehdy, nevznese-li příslušný orgán smluvního státu, který informace poskytl, námitky.

2) Ustanovení odstavce 1 nelze vykládat tak, že ukládají některému smluvnímu státu povinnost:

- a) přijmout správní opatření odchylovající se od právních předpisů a správní praxe některého z obou smluvních států;
- b) poskytnout informace, které nelze získat na základě právních předpisů nebo v rámci běžné správní praxe některého z obou smluvních států;
- c) poskytovat informace, které by odhalily obchodní, průmyslové či profesní tajemství nebo obchodní postup, anebo informace, jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.

3) Příslušné orgány smluvních států se dohodnou na zásadách a postupech týkajících se výměny osobních informací.

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

Spor v původním řízení a předběžná otázka

21 Pan A, který měl bydliště v Německu, zemřel v roce 2016. Svému synovi BA, který má rovněž bydliště v Německu, odkázal formou notářského zápisu vyhotoveného v roce 2013 svůj poloviční podíl na nemovitosti nacházející se v Kanadě. Nemovitosti tvořící tento majetek jsou pronajímány k účelům bydlení a nejsou součástí obchodního majetku.

22 Rozhodnutím ze dne 17. července 2017 stanovil finanční úřad X výši dědické daně, kterou měl BA v Německu odvést, z celého přecházejícího majetku. Pro účely výpočtu těchto daní byly nemovitosti nacházející se v Kanadě oceněny ve výši jejich plné tržní hodnoty.

- 23 Dopisem ze dne 19. března 2018 požádal BA o změnu výše dědické daně z těchto nemovitostí, tak aby v souladu s § 13c odst. 1 ErbStG byly oceněny na 90 % jejich tržní hodnoty. BA tvrdil, že dotčené nemovitosti splňují podmínky pro přiznání tohoto daňového zvýhodnění s jedinou výjimkou stanovenou v odst. 3 bodě 2 tohoto ustanovení, která vyžaduje, aby se nemovitý majetek nacházel v Německu, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP. Podle jeho názoru porušuje posledně uvedené ustanovení volný pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, který je zakotven v článku 63 SFEU.
- 24 Rozhodnutím ze dne 25. dubna 2018 zamítl finanční úřad X žádost BA o změnu a poté rozhodnutím ze dne 23. dubna 2019 odvolání, které BA podal.
- 25 Finanční úřad X měl za to, že rozdílné zacházení s nemovitostmi pronajatými pro účely bydlení, které se nacházejí ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, a s nemovitostmi téže povahy nacházejícími se v Německu, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, není v rozporu s článkem 63 SFEU.
- 26 Finanční úřad X uvedl, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) rozhodl, že se jedná o omezení volného pohybu kapitálu, pokud snížení základu daně závisí na místě bydliště dotčených osob. Soudní dvůr rozhodl stejně v rozsudku ze dne 17. ledna 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), že podřízení přiznání daňových výhod v oblasti dědické daně podmínce, aby se majetek nabytý děděním nacházel v tuzemsku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázané článkem 63 SFEU. Tento úřad měl nicméně za to, že se judikatura těchto dvou rozsudků nevztahuje na vnitrostátní právní úpravu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která vylučuje z působnosti daňového zvýhodnění nemovitosti nacházející se ve třetí zemi, jež není smluvní stranou Dohody o EHP.
- 27 Dne 24. května 2019 podal BA žalobu k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo), který je předkládajícím soudem, jíž se domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 25. dubna 2018.
- 28 Předkládající soud se nejprve táže, zda je s článkem 63 SFEU slučitelné vnitrostátní ustanovení, které vylučuje z daňového zvýhodnění nemovitost pronajímanou pro účely bydlení nacházející se v Kanadě. Podle tohoto soudu splňují dotčené nemovitosti všechny podmínky stanovené vnitrostátním právem pro vznik nároku na daňové zvýhodnění stanovené v § 13c odst. 1 a 3 ErbStG, s výjimkou požadavku, aby se majetek nacházel v Německu, v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, která je smluvní stranou Dohody o EHP.
- 29 Zadruhé si předkládající soud klade otázku, zda vnitrostátní opatření, které podrobuje nemovitosti nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, vyšší dědické dani, a které by mohlo představovat omezení volného pohybu kapitálu, může být odůvodněno doložkou „standstill“ stanovenou v článku 64 SFEU, některým z důvodů uvedených v článku 65 SFEU nebo naléhavými důvody obecného zájmu.
- 30 V první řadě se podle uvedeného soudu nezdá, že se použije článek 64 SFEU, jelikož daňové zvýhodnění stanovené v § 13c odst. 1 a 3 ErbStG bylo zavedeno dne 24. prosince 2008 s účinností od 1. ledna 2009, tedy po 31. prosinci 1993.

- 31 Dále se předkládající soud zaprvé domnívá, že se nemovitosti pronajaté za účelem bydlení, které se nacházejí v Německu, v jiném členském státě, ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, nebo v jiné třetí zemi, nacházejí ve srovnatelné situaci pro účely čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU.
- 32 Zadruhé má uvedený soud za to, že možnost odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu na základě čl. 65 odst. 1 písm. b) SFEU, který stanoví, že členské státy mohou přijmout nezbytná opatření, jež by zabránila porušování jejich právních a správních předpisů, zejména v oblasti daňového práva, se jeví jako nemyslitelná, jelikož podle čl. 26 odst. 4 daňové dohody mezi Německem a Kanadou mohou oba státy využít výměny informací ohledně všech daní vybíraných v jednom z nich.
- 33 Nakonec uvedený soud uvádí, že podle všeho neexistuje žádný naléhavý důvod obecného zájmu ve smyslu čl. 65 odst. 2 SFEU, který by mohl odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z vnitrostátní právní úpravy.
- 34 Za těchto okolností se Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 63 odst. 1, jakož i články 64 a 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu upravující výběr dědické daně, která pro účely výpočtu této 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 nemovitosti v osobním vlastnictví, která se nachází v Německu, 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?“

K předběžné otázce

- 35 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 63 až 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že pro účely výpočtu dědické daně se zastavěný pozemek, který je součástí soukromého majetku, nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, a je pronajímán pro účely bydlení, oceňuje ve výši jeho plné tržní hodnoty, zatímco nemovitost stejné povahy nacházející se v tuzemsku, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, se pro účely tohoto výpočtu oceňuje ve výši 90 % jeho tržní hodnoty.
- 36 Podle ustálené judikatury Soudního dvora sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, ty však musí tuto pravomoc vykonávat v souladu s unijním právem, a zejména se základními svobodami zaručenými Smlouvou o FEU [rozsudek ze dne 21. prosince 2021, Finanzamt V (Dědictví – Částečné snížení základu daně a odpočet povinných dílů), C-394/20, EU:C:2021:1044, bod 27, jakož i citovaná judikatura].
- 37 Článek 63 odst. 1 SFEU obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy, jakož i mezi členskými státy a třetími zeměmi.
- 38 Z ustálené judikatury vyplývá, že daňové zacházení s dědictvím spadá pod ustanovení Smlouvy o FEU týkající se pohybu kapitálu s výjimkou případů, kdy jeho podstatné prvky zůstávají v hranicích jediného členského státu (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, bod 16 a citovaná judikatura).

- 39 Situaci, v níž členský stát ukládá dědickou daň u majetku tvořícího pozůstalost, který se nachází mimo jeho území a patří osobě, jež je ke dni svého úmrtí jeho rezidentem, a který případně dědici, jenž je rovněž rezidentem tohoto členského státu, nelze považovat za čistě vnitrostátní situaci. Taková situace tedy spadá pod pohyb kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU.
- 40 Je tedy třeba zkoumat, zda vnitrostátní právní úprava členského státu, která stanoví, že pro účely výpočtu dědické daně se nemovitý majetek nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, oceňuje na základě jeho plné tržní hodnoty, zatímco taková nemovitost nacházející se v tomto členském státě se oceňuje pro účely tohoto výpočtu ve výši 90 % její tržní hodnoty, představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU, a pokud ano, ověřit, zda takové omezení může být přípustné na základě čl. 64 odst. 1 SFEU nebo případně odůvodněno z hlediska článku 65 SFEU.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU

- 41 Soudní dvůr v oblasti dědické daně rozhodl, že podřízení udělení daňových výhod podmínce, aby se přecházející majetek nacházel v tuzemsku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 20 a citovaná judikatura). Stejně tak představují takové omezení opatření, jež snižují hodnotu dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je stát, na jehož území se dotyčný majetek nachází [rozsudek ze dne 21. prosince 2021, Finanzamt V (Dědictví – Částečné snížení základu daně a odpočet povinných dílů), C-394/20, EU:C:2021:1044, bod 32, jakož i citovaná judikatura].
- 42 Kromě toho je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, bod 20).
- 43 V projednávané věci stanoví vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, že pokud pozůstalost zahrnuje zastavěné pozemky, které jsou součástí soukromého majetku a jsou pronajímány pro účely bydlení, oceňují se pro účely výpočtu dědické daně nikoli na základě jejich plné tržní hodnoty, ale ve výši 90 % této hodnoty, nachází-li se v tuzemsku, v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, která je smluvní stranou Dohody o EHP. Tato právní úprava vylučuje z daňového zvýhodnění nemovitosti nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP.
- 44 Taková právní úprava, která podmiňuje uplatnění nároku na daňové zvýhodnění místem, na kterém se nachází majetek, který je součástí dědictví, vede k tomu, že nemovitosti nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, podléhají vyšší daňové zátěži než nemovitosti nacházející se v tuzemsku, a vede tedy ke snížení hodnoty tohoto dědictví (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, bod 32).
- 45 Kromě toho může toto daňové znevýhodnění odradit fyzickou osobu s bydlištěm v Německu jak od investování do nemovitosti pronajaté k účelům bydlení nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, tak i od ponechání si takové nemovitosti, jejímž je vlastníkem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, bod 27).

- 46 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU, což také německá vláda nezpochybňuje.

K použití čl. 64 odst. 1 SFEU, týkajícího se omezení volného pohybu kapitálu ve vztahu ke třetím zemím

- 47 Předkládající soud se táže, zda je takové omezení, pokud se týká pohybu kapitálu ve vztahu ke třetí zemi, přípustné na základě čl. 64 odst. 1 SFEU.
- 48 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle uvedeného ustanovení není článkem 63 SFEU dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.
- 49 Pokud jde o pojem „omezení, která existují ke dni 31. prosince 1993“, obsažený v čl. 64 odst. 1 SFEU, je třeba připomenout, že každé vnitrostátní ustanovení přijaté po tomto datu není automaticky z tohoto samotného důvodu vyloučeno z režimu upravujícího odchylky stanoveného v tomto ustanovení. Soudní dvůr totiž připustil, že za takováto „existující“ omezení lze považovat omezení stanovená ustanoveními přijatými po uvedeném datu, jež jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo pouze omezují nebo odstraňují překážku výkonu práv a svobod pohybu obsaženou v těchto právních předpisech [rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 37 a citovaná judikatura].
- 50 V projednávané věci je třeba uvést, že podle informací předkládajícího soudu bylo daňové zvýhodnění dotčené ve věci v původním řízení, stanovené v § 13c odst. 1 a 3 ErbStG, zavedeno poprvé do německého právního řádu dne 24. prosince 2008 s účinností od 1. ledna 2009. Jak tedy konstatují německá vláda a Evropská komise, doložka „standstill“ stanovená v čl. 64 odst. 1 SFEU se nemůže použít na tuto vnitrostátní právní úpravu přijatou po 31. prosinci 1993.
- 51 Takové omezení volného pohybu kapitálu do třetí země, jako je omezení dotčené ve věci v původním řízení, proto nemůže být vyloučeno z působnosti čl. 63 odst. 1 SFEU na základě čl. 64 odst. 1 SFEU.
- 52 Za těchto podmínek je třeba zkoumat, zda lze takto konstatované omezení volného pohybu kapitálu odůvodnit z hlediska článku 65 SFEU.

K existenci odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu na základě článku 65 SFEU

- 53 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU není článkem 63 SFEU dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.
- 54 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno striktně. Nemůže být tudíž vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či sídla nebo státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou o FEU. Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1

písm. a) SFEU je totiž sama omezena článkem 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ (rozsudek ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 44 a citovaná judikatura).

- 55 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že je třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané článkem 65 odst. 3 SFEU. Aby přitom mohly být vnitrostátní daňové předpisy považovány za slučitelné s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (rozsudky ze dne 30. června 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 26, a ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 45, jakož i citovaná judikatura).
- 56 V první řadě je tedy třeba zkoumat srovnatelnost situací dotčených v původním řízení, a případně ve druhé řadě, zda lze rozdílné zacházení s těmito situacemi odůvodnit naléhavým důvodem obecného zájmu.

Ke srovnatelnosti dotčených situací

- 57 Při zkoumání srovnatelnosti dotčených situací má předkládající soud za to, že se nemovitost v soukromém vlastnictví pronajímaná pro účely bydlení, nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, nachází v situaci objektivně srovnatelné se situací nemovitosti téže povahy nacházející se v Německu, jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP. Situace se podle uvedeného soudu liší pouze z hlediska umístění nemovitosti.
- 58 Německá vláda tvrdí, že situace nemovitostí nacházejících se jednak ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, a jednak v Německu, v jiném členském státě nebo ve státě, který je stranou Dohody o EHP, nejsou objektivně srovnatelné. Německý zákonodárce není totiž podle tvrzení německé vlády povinen rozšířit daňové zvýhodnění stanovené vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení, jejímž cílem je podpora bydlení za cenově dostupné nájemné v Německu, v jiných členských státech nebo ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, na nemovitosti nacházející se ve třetích zemích, které nejsou stranami této dohody. Kromě toho, že situace, pokud jde o nájemné, může být v posledně uvedených státech velmi odlišná, má tato vláda s odkazem na rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 27) za to, že rozdílné daňové zacházení mezi pozůstalostmi zahrnujícími nemovitý majetek pronajímaný pro účely bydlení, nacházející se ve třetích zemích, a pozůstalostmi, které zahrnují obdobný majetek nacházející se v Německu, v jiném členském státě nebo státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, je neodmyslitelně spjata s cílem sledovaným německým zákonodárcem.
- 59 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnatelná povaha či nikoliv přeshraniční situace s vnitrostátní situací se musí posuzovat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i na jejich předmět a obsah, a že za účelem posouzení toho, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčených právních předpisů odráží objektivní rozdíl v situaci, musí být brána v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená takovými právními předpisy (rozsudek ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 54 a citovaná judikatura).

- 60 Z vyjádření předložených Soudnímu dvoru německou vládou vyplývá, že cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení je snížení daňového zatížení nemovitosti pronajímané pro účely bydlení, které by mohlo dědice nutit k prodeji takové nemovitosti z důvodu dědické daně, kterou je povinen odvést, na rozdíl od institucionálních investorů, kteří této dani nepodléhají.
- 61 Daňové zvýhodnění vyplývající z této právní úpravy platí pro dědění všech nemovitostí pronajímaných pro účely bydlení bez ohledu na to, zda se nacházejí v Německu, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP.
- 62 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že výpočet dědické daně je podle uvedené právní úpravy spojen přímo s tržní hodnotou majetku zahrnutého do dědictví, takže objektivně neexistuje žádný rozdíl mezi situacemi, který by mohl odůvodnit rozdílné daňové zacházení, pokud jde o výši dědické daně, v závislosti na tom, zda se jedná o nemovitost nacházející se v Německu, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, a nemovitost nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, bod 44).
- 63 Kromě toho žádná skutečnost ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, neumožňuje konstatovat, že se nemovitosti v soukromém vlastnictví pronajaté pro účely bydlení v Kanadě nenacházejí v situaci srovnatelné se situací nemovitostí v soukromém vlastnictví pronajímaných pro účely bydlení, které se nacházejí v Německu, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP.
- 64 Kdyby se za těchto okolností, a aniž je dotčeno posouzení, zda právní úprava dotčená v původním řízení může být případně odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu, připustilo, že situace nejsou srovnatelné z pouhého důvodu, že se dotčená nemovitost nachází ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, ačkoli čl. 63 odst. 1 SFEU zakazuje právě omezení přeshraničního pohybu kapitálu, zbavilo by to uvedené ustanovení jeho smyslu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 68].
- 65 V tomto ohledu je situace dotčená v původním řízení v projednávané věci odlišná od situace, ve které byl vydán rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), na který poukazuje německá vláda. Daňové zvýhodnění dotčené v této posledně uvedené věci mělo totiž za cíl zachovat celistvost určitých typických venkovských statků, které jsou součástí národního kulturního a historického dědictví, před rozdrobením nebo znehodnocením a vztahovalo se pouze na darování týkající se těchto specifických statků. Naproti tomu daňové zvýhodnění dotčené ve věci v původním řízení se týká obecně dědění nemovitostí pronajímaných pro účely bydlení.
- 66 S ohledem na výše uvedené se rozdílné zacházení, o které se jedná ve věci v původním řízení, týká objektivně srovnatelných situací.

K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu

- 67 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora lze omezení volného pohybu kapitálu připustit tehdy, jestliže je založeno na naléhavých důvodech obecného zájmu, je způsobené zaručit koherentně a systematicky uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je

k dosažení tohoto cíle nezbytné [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování), C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76, a ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 66, jakož i citovaná judikatura].

- 68 V projednávané věci je třeba konstatovat, že předkládající soud v předkládacím rozhodnutí sice takové důvody neuvádí, ale německá vláda tvrdí, že omezení volného pohybu kapitálu, k němuž vede vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, může být odůvodněno dvěma naléhavými důvody obecného zájmu, a sice požadavky souvisejícími s politikou sociálního bydlení členského státu a nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.

– *K politice sociálního bydlení členského státu*

- 69 Německá vláda tvrdí, že daňové zvýhodnění stanovené v § 13c odst. 1 a 3 ErbStG je odůvodněno požadavky spojenými s politikou tohoto členského státu v oblasti bydlení. Toto ustanovení totiž snižuje dědickou daň, kterou musí uhradit dědic nemovitosti pronajímané pro účely bydlení, a umožňuje tak snížit daňové zatížení, které by jej mohlo nutit k prodeji této nemovitosti. Kromě toho zvýhodňuje pronájem prostor k bydlení jednotlivci ve srovnání s pronájmem takových prostor velkými institucionálními investory, kteří nepodléhají dědické dani. Podle tvrzení této vlády je tedy daňové zvýhodnění upravené v tomto ustanovení spolu s dalšími opatřeními způsobilé zajistit cíl spočívající v tom, aby byl obyvatelstvu umožněn přístup k bydlení za cenově dostupné nájemné nejen v Německu, ale i v ostatních členských státech, jakož i ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, přičemž zpřístupnění bydlení obyvatelstvu za cenově dostupné nájemné představuje rovněž úkol evropské povahy.
- 70 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr již uznal, že požadavky spojené s politikou sociálního bydlení členského státu a jejím financováním mohou být v zásadě naléhavými důvody obecného zájmu (rozsudek ze dne 1. října 2009, *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, EU:C:2009:593, bod 30).
- 71 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že vzhledem k tomu, že Unie má hospodářský a sociální účel, musí být práva vyplývající z ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu v rovnováze s cíli sledovanými sociální politikou, mezi něž patří mimo jiné, jak vyplývá z čl. 151 prvního pododstavce SFEU, přiměřená sociální ochrana (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *AGET Iraklis*, C-201/15, EU:C:2016:972, bod 77).
- 72 V tomto ohledu Dohoda o EHP potvrzuje, jak vyplývá z jejího druhého bodu odůvodnění, přednostní vztah mezi Unií, jejími členskými státy a státy ESVO, který spočívá na těsné blízkosti, trvalých společných hodnotách a evropské identitě. Právě ve světle tohoto přednostního vztahu je třeba chápat jeden z hlavních cílů Dohody o EHP, a sice zavést co možná nejúplněji volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v celém Evropském hospodářském prostoru (EHP) tak, aby vnitřní trh zavedený na unijním území zahrnoval také státy ESVO (rozsudek ze dne 2. dubna 2020, *Ruska Federacija*, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, bod 50).
- 73 Cíl sociální politiky, jako je podpora a zpřístupnění bydlení za dostupné nájemné v členských státech a ve státech, které jsou stranami Dohody o EHP, tak může v zásadě představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit taková omezení volného pohybu kapitálu, jako jsou omezení zavedená vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení.

- 74 V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 67 tohoto rozsudku je však třeba ještě ověřit, zda omezení volného pohybu kapitálu, k němuž vede vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, je způsobilé zajistit koherentně a systematicky dosažení cíle, který sleduje, a zda nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.
- 75 V tomto ohledu se nezdá, že by takové vnitrostátní opatření, jako je § 13c odst. 1 a 3 ErbStG, které rozlišuje podle toho, zda se nemovitosti pronajímané pro účely bydlení nacházejí buď v tuzemsku, v Unii nebo v EHP, anebo na území třetí země, která není smluvní stranou Dohody o EHP, bylo způsobilé zajistit koherentně a systematicky dosažení cíle, který uvádí německá vláda. Jak totiž správně uvedla Komise na jednání, § 13c ErbStG se namísto toho, aby se vztahovalo na místa, kde je nedostatek takových bytů obzvláště výrazný, jako jsou zejména velká německá města, použije obecně, zejména ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, a nerozlišuje, zda se jedná o nemovitosti ve venkovských oblastech nebo ve městech. Navíc mohou být pro účely výpočtu dědické daně oceněny na 90 % jejich tržní hodnoty všechny kategorie nemovitostí pronajímaných k bydlení, od prostých až po luxusní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, bod 32).
- 76 Kromě toho nevyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, že by právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nutila dědice ponechat si své bydlení po určitou dobu a používat je pro účely pronájmu, takže tito dědicové mohou poté, co získali daňovou výhodu dotčenou ve věci v původním řízení, tuto nemovitost prodat nebo ji využívat jako vedlejší bydliště.
- 77 Za těchto podmínek nelze daňové zvýhodnění dotčené ve věci v původním řízení považovat za odůvodněné cílem podpory a zpřístupnění bydlení za cenově dostupné nájemné v členských státech a státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP.
- *K nutnosti zajistit účinný daňový dohled*
- 78 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu patří k naléhavým důvodům obecného zájmu, které mohou odůvodňovat omezení volného pohybu kapitálu [rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 74 a citovaná judikatura].
- 79 Je nutno připomenout, že judikatura týkající se omezení výkonu svobod pohybu uvnitř Unie nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu [rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 90 a citovaná judikatura].
- 80 Pokud podle právní úpravy členského státu závisí přiznání daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetího státu, který není smluvní stranou Dohody o EHP, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítne toto zvýhodnění přiznat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje od uvedeného třetího státu získat, zejména z důvodu neexistence jeho smluvní povinnosti údaje poskytnout (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 67, jakož i citovaná judikatura).
- 81 Podle vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení je předmětné daňové zvýhodnění přiznáno, pokud je nemovitost pronajímána pro účely bydlení.

- 82 Je třeba uvést, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle čl. 26 odst. 4 daňové dohody mezi Německem a Kanadou jsou daněmi, na které se vztahuje tato dohoda, bez ohledu na ustanovení článku 2 této dohody, všechny daně vybírané smluvním státem. V tomto ohledu bod 11 Protokolu k [daňové dohodě mezi Německem a Kanadou] (BGBl. II 2002, s. 703) stanoví ohledně článku 26 uvedené dohody, že se vychází z toho, že požádá-li smluvní stát o informace v souladu s tímto článkem, vynaloží druhý smluvní stát úsilí o získání informací týkajících se této žádosti stejným způsobem, jako kdyby se jednalo o jeho vlastní daně, i když tento druhý stát tyto informace ve stejnou dobu nepotřebuje. Mimoto byla možnost použití čl. 26 odst. 4 daňové dohody mezi Německem a Kanadou potvrzena německou vládou na jednání.
- 83 Německé orgány mohou tedy požádat příslušné kanadské orgány o informace nezbytné k ověření toho, zda jsou splněny podmínky stanovené v § 13c ErbStG pro přiznání daňového zvýhodnění dotčeného v původním řízení, pokud se nemovitost nachází v Kanadě. V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že v rámci této výměny informací nevyvstávají žádné obtíže.
- 84 Z toho vyplývá, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu nemůže odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, k němuž vede vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení.
- 85 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 63 až 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že pro účely výpočtu dědické daně se zastavěný pozemek, který je součástí soukromého majetku, nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, a je pronajímán pro účely bydlení, oceňuje ve výši jeho plné tržní hodnoty, zatímco nemovitost stejné povahy nacházející se v tuzemsku, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, se pro účely tohoto výpočtu oceňuje ve výši 90 % jeho tržní hodnoty.

K nákladům řízení

- 86 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládacím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Články 63 až 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že pro účely výpočtu dědické daně se zastavěný pozemek, který je součástí soukromého majetku, nacházející se ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992, a je pronajímán pro účely bydlení, oceňuje ve výši jeho plné tržní hodnoty, zatímco nemovitost stejné povahy nacházející se v tuzemsku, v jiném členském státě nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, se pro účely tohoto výpočtu oceňuje ve výši 90 % jeho tržní hodnoty.

Podpisy.