



# Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
ANTHONY MICHAEL COLLINS  
prednesené 9. februára 2023<sup>1</sup>

**Vec C-670/21**

**BA**  
**proti**  
**Finanzamt X**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Články 63 až 65 ZFEÚ – Daň z dedičstva – Pozemok nachádzajúci sa v tretej krajine – Zvýhodnené daňové zaobchádzanie s pozemkom nachádzajúcim sa v členskom štáte alebo v štáte v Európskom hospodárskom priestore – Obmedzenie – Odôvodnenie sociálnou politikou – Bytová politika – Proporcionalita“

## I. Úvod

1. V týchto návrhoch reagujem na žiadosť Súdneho dvora o zodpovedanie novej otázky: môžu členské štáty sledovať ciele sociálnej politiky na území Európskej únie, ako napríklad podporu cenovo dostupného nájomného bývania, prostredníctvom opatrení, ktoré predstavujú obmedzenie voľného pohybu kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín?

## II. Právny rámec

### A. Dohoda o EHP

2. V článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „Dohoda o EHP“) z 2. mája 1992<sup>2</sup> sa stanovuje, že v rámci jej ustanovení neexistujú žiadne obmedzenia medzi zmluvnými stranami na pohyb kapitálu, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte EÚ alebo štáte Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO), a rovnako neexistuje žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje.

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: angličtina.

<sup>2</sup> Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 366.

## **B. Nemecké právo**

3. Podľa § 1 ods. 1 bodu 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani z dedičstva a dani z darovania) z 27. februára 1997,<sup>3</sup> zmeneného prostredníctvom Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reforme predpisov týkajúcich sa dane z dedičstva a ohodnocovania) z 24. decembra 2008,<sup>4</sup> sa daň z dedičstva uplatňuje na nadobudnutie majetku v čase smrti.

4. Podľa § 2 ods. 1 bodu 1 zákona o dani z dedičstva a dani z darovania vzniká daňová povinnosť:

„...“

1. v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3, pokiaľ ide o celú pozostalosť..., ak je zosnulý ku dňu smrti, darca ku dňu poskytnutia daru alebo nadobúdateľ ku dňu zdaniteľnej udalosti rezidentom. Za rezidentov sa považujú tieto osoby:

a) fyzické osoby s trvalým pobytom alebo obvyklým pobytom v Nemecku,

...“

5. Podľa § 13c<sup>5</sup> zákona o dani z dedičstva a dani z darovania s názvom „Osobitné pravidlá pre pozemky, ktoré sa prenajímajú na účely bývania“:

„(1) Pozemky uvedené v odseku 3 sa oceňujú na 90 % ich trhovej hodnoty.

...“

(3) Prístup založený na znížení trhovej hodnoty sa uplatňuje na pozemky alebo ich časti, ktoré:

1. sa prenajímajú na účely bývania,

2. sa nachádzajú v Nemecku, v členskom štáte Európskej únie alebo v členskom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru a

3. netvoria súčasť obchodného majetku alebo majetku poľnohospodárskeho alebo lesného podniku v zmysle § 13a.

...“

<sup>3</sup> BGBl. 1997 I, s. 378.

<sup>4</sup> BGBl. 2008 I, s. 3018.

<sup>5</sup> Návrh na začatie prejudiciálneho konania odkazuje na paragraf 13c zákona o dani z dedičstva a dani z darovania. Toto ustanovenie sa medzitým zmenilo na § 13d zákona o dani z dedičstva a dani z darovania. Pozri Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (zákon o zosúladení zákona o dani z dedičstva a dani z darovania s judikatúrou Spolkového ústavného súdu) zo 4. novembra 2016 (BGBl. 2016 I, s. 2464).

### **C. Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Kanadou**

6. Spolková republika Nemecko a Kanada uzavreli 19. apríla 2001 Dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a niektorých iných daní, predchádzaní daňovým únikom a spolupráci v daňových veciach (ďalej len „dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia“).<sup>6</sup> Podľa jej článku 2 sa dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia nevzťahuje na dane z dedičstva. Bez ohľadu na to sa v článku 26 uvádza:

„1. Príslušné orgány zmluvných štátov si vymieňajú informácie, ktoré sú dôležité na vykonávanie ustanovení tejto dohody alebo vnútroštátnych predpisov zmluvných štátov v oblasti daní, na ktoré sa vzťahuje táto dohoda, pokiaľ zdanenie podľa týchto predpisov nie je v rozpore s touto dohodou. Výmena informácií nie je obmedzená článkom 1. ...

...

4. Na účely tohto článku sú bez ohľadu na ustanovenia článku 2 daňami, na ktoré sa vzťahuje táto dohoda, všetky dane uložené zmluvným štátom.“

### **III. Spor vo veci samej, návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore**

7. V čase svojej smrti v roku 2016 mal A bydlisko v Nemecku. Odkázal svojmu synovi BA, ktorý mal tiež bydlisko v Nemecku, podiel na pozemku, ktorý sa nachádzal v Kanade a prenajímal sa na účely bývania.

8. Finanzamt X (Daňový úrad X, Nemecko) rozhodnutím zo 17. júla 2017 vymeral BA daň z dedičstva týkajúcu sa tohto pozemku.

9. V súlade s § 13c ods. 1 zákona o dani z dedičstva a dani z darovania BA podal 19. marca 2018 žiadosť o zmenu tohto výmeru dane z dedičstva tak, aby pozemok nachádzajúci sa v Kanade podliehal dani vymeranej z 90 % jeho trhovej hodnoty. BA uviedol, že pozemok spĺňa všetky podmienky stanovené v uvedenom ustanovení, s výnimkou miesta, kde sa nachádza. Keďže zákon o dani z dedičstva a darovania vyžadoval, aby sa pozemok nachádzal v Nemecku, v inom členskom štáte alebo v štáte v Európskom hospodárskom priestore (EHP), aby bolo možné využiť daňové zvýhodnenie podľa § 13c ods. 1, BA tvrdil, že tento zákon porušuje voľný pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami zakotvený v článku 63 ZFEÚ.

10. Daňový úrad X rozhodnutím z 25. apríla 2018 zamietol žiadosť BA. BA podal proti tomuto rozhodnutiu sťažnosť v správnom konaní. Daňový úrad X 23. apríla 2019 zamietol jeho sťažnosť, pričom konštatoval, že zvýhodnené zaobchádzanie s pozemkom, ktorý sa prenajíma na účely bývania a nachádza sa v členskom štáte alebo v štáte v EHP, na účely dane z dedičstva nie je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ. Dňa 24. mája 2019 podal BA na Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko) žalobu o zrušenie rozhodnutia o zamietnutí jeho sťažnosti.

11. Tento súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyjadruje pochybnosti o zlučiteľnosti príslušných ustanovení zákona o dani z dedičstva a dani z darovania s článkom 63 ZFEÚ. Predmetný pozemok spĺňa všetky podmienky podľa vnútroštátnej právnej úpravy, ktoré by umožnili využiť v súvislosti s ním zníženie základu dane o 10%, až na to, že sa nachádza v štáte

<sup>6</sup> BGBl. 2002 II, s. 670.

mimo EHP. Podľa judikatúry prechod majetku vrátane nehnuteľného majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viac osôb predstavuje pohyb kapitálu na účely článku 63 ZFEÚ.<sup>7</sup> Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) uvádza, že obmedzenia voľného pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť rezidentov členského štátu od investovania v iných štátoch,<sup>8</sup> vrátane tretích krajín. Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) má tiež pochybnosti, či toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené klauzulou „standstill“ podľa článku 64 ZFEÚ, dôvodmi uvedenými v článku 65 ZFEÚ alebo akýmkoľvek naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Domnieva sa, že klauzula „standstill“ sa neuplatní, keďže príslušné daňové zvýhodnenie bolo zavedené v roku 2008. Bez ohľadu na to, či sa pozemok, ktorý sa prenajíma na účely bývania, nachádza v členskom štáte, v štáte EHP alebo v tretej krajine, na účely uplatnenia článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ sa nachádza v rovnakej situácii. Napokon poznamenáva, že zrejme neexistuje žiadny naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý by mohol odôvodniť toto obmedzenie.

12. Za týchto okolností sa Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 63 ods. 1, ako aj články 64 a 65 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu upravujúcej vyberanie dane z dedičstva, ktorá pre výpočet dane z dedičstva stanovuje, že základ dane tvorí plná hodnota zastavaného pozemku patriaceho do súkromného majetku, ktorý sa nachádza v tretej krajine (v tomto prípade v Kanade) a ktorý sa prenajíma na účely bývania, zatiaľ čo v prípade pozemku patriaceho do súkromného majetku, ktorý sa nachádza v tuzemsku, v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru a ktorý sa prenajíma na účely bývania, sa pri výpočte dane z dedičstva zohľadňuje iba 90 % jeho hodnoty?“

13. Nemecká vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 17. novembra 2022, BA, nemecká vláda a Komisia predniesli ústne pripomienky a odpovedali na otázky Súdneho dvora.

14. V súlade s požiadavkou Súdneho dvora v týchto návrhoch preskúmam, či členské štáty môžu odôvodniť obmedzenia voľného pohybu kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín odvolaním sa na naliehavé dôvody všeobecného záujmu.

## IV. Posúdenie

### A. Tvrdenia účastníkov konania

15. Článok 63 ZFEÚ sa uplatňuje na kapitálové toky medzi členskými štátmi a tretími krajinami. BA, nemecká vláda a Komisia sa zhodne tvrdia, že vnútroštátna právna úprava, ktorá je predmetom konania na vnútroštátnom súde, obmedzuje voľný pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ, keďže na výpočet dane z dedičstva splatnej v súvislosti s pozemkom, ktorý sa nachádza v tretej krajine, sa používa vyšší základ dane. Nezhodujú sa na tom, či toto obmedzenie možno odôvodniť odvolaním sa na naliehavý dôvod všeobecného záujmu.

<sup>7</sup> Rozsudky z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, bod 18), a zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 20).

<sup>8</sup> Rozsudok z 22. januára 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, bod 23).

16. BA na pojednávaní tvrdil, že uplatniteľná nemecká právna úprava nepodporuje dostupnosť cenovo dostupného nájomného bývania, keďže daňové zvýhodnenie sa vzťahuje na všetky pozemky bez ohľadu na ich hodnotu. Neexistuje dôvod, prečo by pozemky, ktoré sa nachádzajú v tretích krajinách, nemali mať prospech z tohto daňového zvýhodnenia.

17. Nemecká vláda zdôraznila, že konanie vo veci samej sa týka voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, na rozdiel od voľného pohybu kapitálu medzi štátmi EHP. Pri posudzovaní existencie naliehavého dôvodu všeobecného záujmu treba zohľadniť vyšší stupeň právnej integrácie medzi členskými štátmi. Obmedzenie voľného pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín tak môže byť odôvodnené dôvodmi, ktoré by neodôvodňovali obmedzenie voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi.

18. Nemecká vláda na pojednávaní uviedla, že vo veľkých nemeckých mestách štyri z desiatich domácností vynakladajú viac ako 30 % svojho disponibilného príjmu na nájomné. Podobný problém existuje aj v iných členských štátoch a znepokojuje príslušné orgány verejnej správy týchto štátov. Ako vyplýva z návrhu zákona o reforme predpisov týkajúcich sa dane z dedičstva a ohodnocovania, nemecký zákonodarca pri prijímaní § 13c sledoval cieľ všeobecného záujmu, a to zvýšiť dostupnosť pozemkov vo vlastníctve fyzických osôb na účely bývania, aby sa znížila koncentrácia pozemkov prenajímaných na účely bývania vo vlastníctve investičných skupín.<sup>9</sup> Nemecká vláda poukazuje na to, že investičné skupiny na rozdiel od fyzických osôb nie sú povinné platiť daň z dedičstva. Cieľom daňového zvýhodnenia je znížiť tlak na fyzické osoby, ktoré zdedia pozemok, ktorý sa prenajíma na účely bývania, aby ho predali, aby mohli zaplatiť daň, čím sa zachová jeho využitie na tento účel.

19. Nemecká vláda tvrdí, že posilnenie hospodárskej súťaže na trhu s nájomným bývaním prispieva k dostupnosti a financovaniu cenovo dostupného bývania, čo môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu.<sup>10</sup> Uľahčenie prístupu k cenovo dostupnému bývaniu je cieľom európskej politiky, a preto uplatniteľná nemecká právna úprava rozšírila predmetné daňové zvýhodnenie na pozemky nachádzajúce sa v EHP. Nemecká vláda, Európska únia ani EHP nenesú zodpovednosť za podporu dostupnosti cenovo dostupného bývania v tretích krajinách. Posúdenie potreby sociálneho bývania v tretích krajinách je neuskutočniteľné, lebo by si to vyžadovalo veľmi vysokú úroveň spolupráce s nimi. Rozšírenie daňového zvýhodnenia na pozemky nachádzajúce sa v tretích krajinách by tiež zvýšilo náklady na opatrenie pre štátnu pokladnicu bez toho, aby prinieslo akýkoľvek dodatočný úžitok pre obyvateľstvo Európskej únie alebo EHP. Obmedzenie daňového zvýhodnenia na pozemky, ktoré sa prenajímajú a nachádzajú sa v Európskej únii alebo v EHP, je stimulom na investovanie do takéhoto majetku, a tým prispieva k dosiahnutiu sledovaného sociálneho cieľa. Nemecká vláda sa domnieva, že môže „stanoviť hranicu“ tým, že z daňového zvýhodnenia vylúči pozemky, ktoré sa nachádzajú v tretích krajinách.

20. Nemecká vláda tvrdí, že obmedzenie dostupnosti daňového zvýhodnenia je primerané, keďže je vhodné na dosiahnutie sledovaného cieľa a nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie. V tejto súvislosti poukazuje na to, že dostupnosť daňového zvýhodnenia závisí od miesta, kde sa pozemok nachádza, a nie od miesta bydliska zosnulého alebo jeho dedičov.

21. Nemecká vláda odôvodňuje obmedzenie dostupnosti daňového zvýhodnenia aj potrebou chrániť účinnosť daňových kontrol. Nemecké orgány nedokážu overiť, či sa pozemok prenajíma na účely bývania, keďže neexistujú mechanizmy na výmenu informácií s tretími krajinami. Na

<sup>9</sup> Pozri Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (návrh zákona o reforme predpisov týkajúcich sa dane z dedičstva a ohodnocovania), 16/7918, z 28. januára 2008, s. 25 a 36.

<sup>10</sup> Rozsudok z 1. októbra 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, bod 30).

pojednávani nemecká vláda napriek tomu uznala, že dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia umožňuje nemeckým orgánom požadovať od kanadských orgánov relevantné informácie na účely zvýšenia vymeranej dane z dedičstva.

22. Komisia zastáva názor, že žiadny naliehavý dôvod všeobecného záujmu nemôže odôvodniť obmedzenie, o ktoré ide vo veci samej.

23. Pokiaľ ide o podporu cenovo dostupného nájomného bývania, Komisia vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že nič nenasvedčuje tomu, že pozemky, ktoré sa nachádzajú v tretích krajinách, ako napríklad v Kanade, nie sú v situácii porovnateľnej s takýmito pozemkami, ktoré sa nachádzajú v Nemecku, Európskej únii alebo v EHP. V odpovedi na otázky Súdneho dvora na pojednávaní Komisia pripustila, že podpora cenovo dostupného nájomného bývania môže predstavovať platné odôvodnenie obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi alebo štátmi EHP a tretími krajinami bez ohľadu na to, či v týchto tretích krajinách existuje porovnateľná potreba. Je však úlohou nemeckej vlády preukázať, že jej právna úprava platne sleduje cieľ sociálnej politiky a že je primeraná. V tejto súvislosti uplatniteľná nemecká právna úprava vyvoláva prinajmenšom dve otázky. Po prvé osoba, ktorá zdedí pozemok prenajímaný na účely bývania, môže využiť daňové zvýhodnenie a následne ho predať inštitucionálnemu investorovi. Po druhé daňové zvýhodnenie sa vzťahuje na všetky pozemky vrátane luxusných pozemkov.

24. Komisia okrem toho tvrdí, že predmetné obmedzenie nemožno odôvodniť účinnosťou daňových kontrol, keďže daňové zvýhodnenie sa neuplatňuje v prípade pozemkov, ktoré sa nachádzajú v akejkoľvek tretej krajine, a to bez ohľadu na to, či Spolková republika Nemecko uzavrela s touto krajinou dohodu o výmene informácií, ktorú uzavrela s Kanadou.

## **B. Všeobecné zásady**

25. Podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ sa voľný pohyb kapitálu vzťahuje na kapitálové toky medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami bez podmienky reciprocity.<sup>11</sup> Táto vlastnosť odlišuje voľný pohyb kapitálu od všetkých ostatných slobôd na vnútornom trhu, lebo tie sa uplatňujú výlučne na území členských štátov.<sup>12</sup>

26. Viazanie poskytnutia zvýhodnenia pri vymeraní dane z dedičstva na podmienku, že majetok sa musí nachádzať na území členského štátu alebo štátu EHP, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ.<sup>13</sup> Zvýhodnené daňové zaobchádzanie s pozemkami, ktoré sa nachádzajú v členských štátoch alebo štátoch EHP, môže odrádzať od investícií do tejto kategórie majetku, ak sa nachádza v tretích krajinách.

<sup>11</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 127 a 128).

<sup>12</sup> Prebieha diskusia o ekonomickom prínose úplnej liberalizácie kapitálu vo vzťahu k tretím krajinám. Veľmi stručný prehľad oboch protichodných názorových skupín sa nachádza v ANTONAKI, I.: *Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*. Leiden: Brill Nijhoff, 2022, s. 11 – 16. Pozri tiež STIGLITZ, J.: *Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability*. In: *World Development*, 2000, roč. 28, č. 6, s. 1075 – 1086; ALESINA, A., GRILLI, V., MILSEI-FERRETTI, G. M.: *The Political Economy of Capital Controls*. In: LEIDERMAN, L., RAZIN, A. (eds.): *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*. Cambridge University Press, 1994, 380 s.

<sup>13</sup> Pozri analogicky rozsudky z 22. novembra 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, bod 19), a zo 17. januára 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 35).

27. Podľa ustálenej judikatúry sa pojem obmedzenie voľného pohybu kapitálu má vykladať rovnako, pokiaľ ide o transakcie medzi členskými štátmi, transakcie do štátov EHP a z nich,<sup>14</sup> ako aj transakcie medzi členskými štátmi a tretími krajinami.<sup>15</sup>

28. Okrem dôvodov uvedených v Zmluve môžu byť obmedzenia voľného pohybu kapitálu prípustné, ak sú odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, pokiaľ rešpektujú zásadu proporcionality.<sup>16</sup>

29. Možnosť odvolávať sa na naliehavé dôvody všeobecného záujmu existuje len v rozsahu, v akom neexistujú harmonizačné opatrenia EÚ na zabezpečenie ochrany týchto záujmov. Pri absencii takejto harmonizácie v zásade prináleží členským štátom rozhodnúť, na akej úrovni chcú zabezpečiť ochranu týchto záujmov, ako aj rozhodnúť o spôsobe, ako chcú túto ochranu dosiahnuť. Takéto opatrenia musia zostať v medziach stanovených Zmluvou a musia byť primerané.<sup>17</sup>

30. Členské štáty sa v zásade môžu odvolávať na naliehavé dôvody všeobecného záujmu, aby odôvodnili obmedzenia pohybu kapitálu s tretími krajinami. Medzi tieto dôvody môže patriť zabezpečenie účinnosti daňových kontrol a boj proti daňovým únikom,<sup>18</sup> predchádzanie vyslovene umelým konštrukciám<sup>19</sup> a zachovanie koherencie daňových systémov<sup>20</sup> a súčasne vyváženého rozdelenia daňovej právomoci vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami<sup>21</sup>. Hoci Súdny dvor často odmietal odôvodnenia uvádzané na podporu takýchto obmedzení, vo viacerých prípadoch akceptoval odôvodnenia obmedzení pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a nečlenskými štátmi za okolností, keď by neakceptoval obmedzenia rovnocenného pohybu medzi členskými štátmi.<sup>22</sup>

<sup>14</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko (C-540/07, EU:C:2009:717, bod 66), a z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 51).

<sup>15</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, body 28 a 31).

<sup>16</sup> Podľa tejto zásady musia byť obmedzenia vhodné na zaručenie dosiahnutia cieľov, ktoré sledujú, a nesmú ísť nad rámec toho, čo je na ich dosiahnutie nevyhnutné. Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. mája 2003, Komisia/Španielsko (C-463/00, EU:C:2003:272, bod 68), a z 22. novembra 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, bod 30 a citovaná judikatúra).

<sup>17</sup> Rozsudok z 28. septembra 2006, Komisia/Holandsko (C-282/04 a C-283/04, EU:C:2006:608, body 32 a 33).

<sup>18</sup> Rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 172); z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55); z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 69); z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 42); zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 63); z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 71), a z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 73 a 74).

<sup>19</sup> Rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 81 a 84).

<sup>20</sup> Rozsudky zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59), a z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 91 a 92).

<sup>21</sup> Rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 118 a 121); z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 98), a z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 72).

<sup>22</sup> Pozri napríklad rozsudky z 27. januára 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, body 66 až 70); z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko (C-540/07, EU:C:2009:717, body 64, 72 a 73); a z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, body 46, 57 a 58). Pozri tiež rozsudky z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, body 60 až 66); z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 85 až 88), a z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 94 a 95). Z týchto rozsudkov vyplýva, že je úlohou vnútroštátneho súdu, aby vzhľadom na okolnosti každej veci určil, či sú obmedzenia voľného pohybu kapitálu odôvodnené, najmä s ohľadom na účinnosť daňových kontrol.

31. Tento prístup je odôvodnený tým, že kapitálové toky do tretích krajín alebo z nich sa uskutočňujú v odlišnom právnom kontexte ako kapitálové toky medzi členskými štátmi<sup>23</sup> alebo v rámci EHP<sup>24</sup>. Vzhľadom na stupeň právnej integrácie medzi členskými štátmi nie je zdaňovanie cezhraničných ekonomických činností medzi členskými štátmi vždy porovnateľné so zdaňovaním podobných činností medzi týmito štátmi a tretími krajinami. Skutočnosť, že voľný pohyb kapitálu do tretích krajín a z nich sa uskutočňuje v odlišnom právnom kontexte, tiež vysvetľuje, prečo článok 64, článok 65 ods. 4 a článok 66 ZFEÚ stanovujú, že členské štáty môžu prijať osobitné výnimky z voľného pohybu kapitálu medzi nimi a tretími krajinami. Tento odlišný právny kontext má dôsledky pre odvolávanie sa členských štátov na naliehavé dôvody všeobecného záujmu. Členský štát môže v zásade preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín je odôvodnené dôvodom, ktorý by nevyhnutne neodôvodňoval obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi.<sup>25</sup>

### C. Analýza

32. V prejednáwanej veci nemecká vláda uvádza dva naliehavé dôvody všeobecného záujmu na odôvodnenie obmedzení, ktoré ukladá jej právna úprava: podporu cenovo dostupného nájomného bývania ako cieľa sociálnej politiky a účinnosť daňových kontrol.

33. Pokiaľ ide o prvý dôvod, Súdny dvor akceptuje dôvody sociálnej politiky ako naliehavé dôvody všeobecného záujmu v kontexte voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. Vo svojom rozsudku vo veci Jäger Súdny dvor posudzoval odôvodnenie nemeckej vlády týkajúce sa právnej úpravy dane z dedičstva, ktorá umožňovala výhodnejšie zaobchádzanie pri oceňovaní poľnohospodárskych pozemkov a lesných pozemkov nachádzajúcich sa v Nemecku v porovnaní s podobným majetkom nachádzajúcim sa v inom členskom štáte. Po tom, ako Súdny dvor konštatoval, že výhodnejšie zaobchádzanie s majetkom nachádzajúcim sa na vnútroštátnom území predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu,<sup>26</sup> rozhodol, že sociálna funkcia poľnohospodárskych a lesných pozemkov vrátane zachovania zamestnanosti v prípadoch, keď sa takéto pozemky dedia, je naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.<sup>27</sup> Súdny dvor však dospel k záveru, že toto obmedzenie bolo neodôvodnené, keďže neexistoval dôkaz, že sledovaný sociálny cieľ nebol rovnako hodný ochrany v iných členských štátoch.<sup>28</sup>

34. V rozsudku vo veci Woningstichting Sint Servatius Súdny dvor skúmal systém sociálneho bývania v Holandsku, ktorý odmietol povoliť investíciu do experimentálneho projektu nachádzajúceho sa v Belgicku, v blízkosti holandských hraníc. Požiadavka predchádzajúceho povolenia, ako aj jeho zamietnutie sa považovali za obmedzenia voľného pohybu kapitálu.<sup>29</sup> Súdny dvor uviedol, že cieľom systému sociálneho bývania bolo zabezpečiť dostatočnú ponuku bývania pre osoby s nízkym príjmom s bydliskom v Holandsku.<sup>30</sup> Rozhodol, že požiadavky

<sup>23</sup> Rozsudok z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 36).

<sup>24</sup> Rozsudky z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko (C-540/07, EU:C:2009:717, bod 69), a z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 54).

<sup>25</sup> Rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, body 170 a 171), a z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 37). Predstavitelia právnej vedy poznamenali, že aspekt voľného pohybu kapitálu mimo EÚ, najmä dôvody, ktoré slúžia ako odôvodnenie, preskúmaný vo veľmi malom rozsahu. Pozri SNELL, J.: Free movement of capital: evolution as a non-linear process. In: CRAIG, P., DE BÜRCA, G., (eds.): *The Evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 2021, s. 597 až 607.

<sup>26</sup> Rozsudok zo 17. januára 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 35).

<sup>27</sup> Tamže, body 47 a 50.

<sup>28</sup> Tamže, bod 52.

<sup>29</sup> Rozsudok z 1. októbra 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, body 21 až 24).

<sup>30</sup> Tamže, bod 27.



súvisiace s politikou sociálneho bývania môžu predstavovať naliehavé dôvody všeobecného záujmu.<sup>31</sup> Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, požiadavka predchádzajúceho povolenia by mohla byť nevyhnutná a primeraná na dosiahnutie tohto cieľa politiky sociálneho bývania.<sup>32</sup> Súdny dvor napriek tomu kritizoval systém udeľovania povolení, lebo nebol založený na objektívnych, nediskriminačných a vopred známych kritériách, ktorými by sa obmedzil výkon diskrečnej právomoci vnútroštátnych orgánov. Obmedzenie voľného pohybu kapitálu bolo neodôvodnené, keďže jediným kritériom bolo, aby sa konštatovalo, že projekt sa realizuje „v záujme sociálneho bývania v Holandsku“.<sup>33</sup>

35. Súdny dvor v rozsudku *Busley a Cibrián Fernández* tiež skúmal uplatňovanie cieľov bytovej politiky členských štátov. Nemecká právna úprava umožňovala výhodnejšie daňové zaobchádzanie v prípade príjmov z prenájmu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku ako v prípade príjmov z prenájmu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v iných členských štátoch, čo predstavovalo obmedzenie voľného pohybu kapitálu.<sup>34</sup> Súdny dvor uznal, že cieľ sociálnej politiky, ktorý sledovala vnútroštátna právna úprava, a to podpora výstavby nájomných bytových domov, aby sa uspokojil dopyt nemeckého obyvateľstva po takomto bývaní, mohol byť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Dospel však k záveru, že táto vnútroštátna právna úprava nerešpektuje zásadu proporcionality, keďže sa vzťahuje na všetky nájomné bytové domy vrátane luxusných nehnuteľností a nezameriava sa na oblasti v Nemecku, v ktorých je nedostatok takého bývania zvlášť výrazný.<sup>35</sup>

36. Z toho vyplýva, že členský štát sa v zásade môže odvolávať na ciele sociálnej politiky, napríklad podporu dostupnosti cenovo dostupného bývania, ako na naliehavé dôvody všeobecného záujmu na účely odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. V tejto súvislosti je v preambule Zmluvy o Európskej únii vyjadrené rozhodnutie členských štátov podporovať sociálny pokrok svojich národov. V jej článku 3 ods. 3 sa Európskej únii okrem iného ukladá úloha podporovať sociálnu súdržnosť a solidaritu medzi členskými štátmi. V článku 151 ZFEÚ, ktorý je súčasťou hlavy X týkajúcej sa „sociálnej politiky“, je podobne zabezpečenie primeranej sociálnej ochrany stanovené ako cieľ Európskej únie a jej členských štátov. Je ťažké si predstaviť, ako by členské štáty mohli splniť túto úlohu, ak by neboli oprávnené vykonávať politiky na vnútroštátnej úrovni s cieľom podporiť sociálnu súdržnosť a solidaritu.

37. Súdny dvor okrem toho rozhodol, že vzhľadom na to, že Európska únia má hospodársky a sociálny účel, práva vyplývajúce z ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu tovaru, osôb, služieb a kapitálu musia byť vyvážené s cieľmi sledovanými sociálnou politikou, medzi ktoré patrí aj zabezpečenie primeranej sociálnej ochrany.<sup>36</sup> V článku 4 ods. 2 ZFEÚ sa uvádza, že sociálna politika patrí do spoločnej právomoci Európskej únie a jej členských štátov. Zatiaľ čo v článku 9 ZFEÚ sa stanovuje, že Európska únia musí pri vymedzovaní a uskutočňovaní svojich politík a činností zaručiť primeranú úroveň sociálnej ochrany, v článku 153 ZFEÚ sa uvádza, že podporuje a dopĺňa činnosti členských štátov zamerané na boj proti vylučovaniu osôb zo spoločnosti.

<sup>31</sup> Tamže, bod 30.

<sup>32</sup> Tamže, body 32 až 34.

<sup>33</sup> Tamže, body 35 až 38.

<sup>34</sup> Rozsudok z 15. októbra 2009, *Busley a Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, body 26 a 27).

<sup>35</sup> Tamže, body 31 a 32.

<sup>36</sup> Pozri rozsudok z 21. decembra 2016, *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, bod 77), a článok 151 prvý odsek ZFEÚ.

38. Preto sa zdá, že neexistuje dôvod, prečo by sa členský štát nemohol odvolávať na dôvody sociálnej politiky na účely odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín. V týchto ustanoveniach ani v iných ustanoveniach Zmlúv sa však nenachádza nič, čo by členské štáty zavazovalo sledovať ciele sociálnej politiky v tretích krajinách.<sup>37</sup> Z toho vyplýva, že zodpovednosť orgánov verejnej moci za zabezpečenie sociálnej ochrany sa v zásade vzťahuje na obyvateľstvo Európskej únie a že na tento účel môžu prijímať opatrenia.

39. V rozpore s tým, čo uvádza Komisia vo svojich písomných pripomienkach, zastávam názor, že právo EÚ nevyžaduje, aby členské štáty zohľadňovali dostupnosť cenovo dostupného bývania v tretích krajinách na účely odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi Európskou úniou a tretími krajinami. Úroveň právnej integrácie medzi členskými štátmi a ich spoločné politické ciele, ktoré vysvetľujú striktný prístup judikatúry k akceptovaniu odôvodnení obmedzení voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi,<sup>38</sup> sa nemajú automaticky preniesť do týchto odôvodnení, keď sa uplatňujú na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Ako bolo uvedené v bode 31 vyššie, táto úvaha vysvetľuje, prečo Súdny dvor rozhodol, že obmedzenia voľného pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín môžu byť odôvodnené za okolností, za ktorých by rovnaké obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi nebolo odôvodnené.

40. Na tomto závere nič nemení skutočnosť, že členský štát môže rozšíriť daňové zvýhodnenie na majetok nachádzajúci sa v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP. Týmto postupom sa tento členský štát jednoducho vyhýba vytvoreniu obmedzenia voľného pohybu kapitálu do a zo štátov EHP, ktoré na základe Dohody o EHP požívajú užší stupeň právnej integrácie s Európskou úniou ako tretie krajiny.

41. Vnútroštátnemu súdu v zásade prináleží posúdiť súlad vnútroštátnej právnej úpravy so zásadou proporcionality. Pri tomto posudzovaní by mal uznať, že členské štáty majú širokú mieru voľnej úvahy pri výbere opatrení spôsobilých dosiahnuť ciele ich sociálnej politiky, no napriek tomu uplatnenie tejto voľnej úvahy nemôže odôvodniť porušenie práv, ktoré plynú jednotlivcom z ustanovení Zmlúv.<sup>39</sup>

42. Obmedzenia sa považujú za primerané, ak sú vhodné na dosiahnutie cieľa všeobecného záujmu, ktorý majú sledovať, v tomto prípade dostupnosti cenovo dostupného nájomného bývania v Európskej únii a v EHP. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby na základe dôkazov, ktoré mu boli predložené, posúdil, či 10 %-né zníženie základu dane, na základe ktorého sa vypočíta hodnota na účely vymierania dane z dedičstva, v prípade pozemku prenajímaného na účely bývania môže znížiť tlak na dedičov, aby takúto nehnuteľnosť predali, a dôsledky pre dostupnosť prenajímaných nehnuteľností.

43. Pri posudzovaní, či obmedzenie prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, vzniká otázka, či by opatrenia miernejšej povahy zabezpečovali uskutočnenie takto sledovaného cieľa rovnako účinným spôsobom.<sup>40</sup> Aj keď je to opäť vecou vnútroštátneho súdu, ak by bol rozsah daňového zvýhodnenia užší a obmedzil by sa na nehnuteľnosti s hodnotou, ktorá neprekračuje určitú hranicu, čím by sa vylúčili luxusné nehnuteľnosti, vplyv

<sup>37</sup> Tým nie je dotknutá schopnosť Európskej únie uzatvárať medzinárodné dohody s tretími krajinami, napríklad obchodné dohody, ktoré môžu sledovať rôzne ciele vrátane cieľov v oblasti sociálnej ochrany a ochrany životného prostredia.

<sup>38</sup> Pozri judikatúru citovanú v bodoch 33 až 35 vyššie.

<sup>39</sup> Rozsudok z 21. decembra 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, bod 81).

<sup>40</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, bod 93).

obmedzenia voľného pohybu kapitálu do tretích krajín a z nich by sa mohol zmierniť. Dôsledkom takéhoto obmedzenia by mohlo byť aj to, že by sa základ dane stal progresívnym, čím by sa prípadne uľahčil prístup k cenovo dostupnému nájomnému bývaniu.

44. Preto navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že článok 63 ods. 1 ZFEÚ nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa hodnota pozemku, ktorý sa prenájma na účely bývania v členskom štáte alebo v štáte EHP, na účely výpočtu dane z dedičstva posudzuje výhodnejšie ako hodnota pozemku, ktorý sa nachádza v tretej krajine a ktorý sa využíva na rovnaké účely, s cieľom podporiť dostupnosť cenovo dostupného nájomného bývania v Európskej únii a v EHP. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či je táto vnútroštátna právna úprava vhodná na dosiahnutie sledovaného cieľa a či neexistujú menej obmedzujúce, ale rovnako účinné opatrenia na dosiahnutie tohto cieľa.

45. Prechádzam k druhému nalievavému dôvodu všeobecného záujmu, ktorý uvádza nemecká vláda na odôvodnenie predmetného obmedzenia, a to k účinnosti daňových kontrol.

46. Judikatúra, na ktorú som odkázal v bode 30 vyššie, obsahuje množstvo príkladov, v ktorých Súdny dvor uznal, že účinnosť daňových kontrol odôvodňuje obmedzenia voľného pohybu kapitálu do tretích krajín a z nich.<sup>41</sup> Ak vnútroštátna právna úprava podmieňuje poskytnutie daňového zvýhodnenia splnením určitých podmienok a neexistuje právny rámec na výmenu informácií medzi členskými štátmi a tretími krajinami, členský štát nemusí byť schopný overiť, či boli splnené podmienky na získanie tohto daňového zvýhodnenia.

47. Zo spisu, ktorý bol predložený Súdnemu dvoru v prejednávanej veci, vyplýva, že prístup k predmetnému daňovému zvýhodneniu je podmienený tým, že pozemok sa prenájma na účely bývania. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť existenciu právneho rámca na výmenu informácií medzi príslušnými daňovými orgánmi. Hoci sa dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia nevzťahuje na daň z dedičstva, nemecká vláda na pojednávaní uznala, že na základe jej článku 26 sa povinnosť vymieňať si informácie vzťahuje na všetky dane vyberané zmluvnými štátmi.

48. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhý aspekt, ktorý uviedol vnútroštátny súd, tak, že článok 63 ods. 1 ZFEÚ bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa hodnota pozemku, ktorý sa prenájma na účely bývania v členskom štáte alebo v štáte EHP, na účely výpočtu dane z dedičstva posudzuje výhodnejšie ako hodnota pozemku, ktorý sa nachádza v tretej krajine a ktorý sa využíva na rovnaké účely, s cieľom zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak existuje právny rámec na výmenu relevantných informácií medzi príslušnými daňovými orgánmi.

## V. Návrh

49. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), takto:

Článok 63 ods. 1 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že

<sup>41</sup> Súdny dvor k tomuto záveru jednoznačne dospel vo svojom rozsudku z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, body 53 až 58). Pozri tiež rozsudky z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, body 55 až 66), a z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 74 a 93 až 95), v ktorých Súdny dvor naznačil, že obmedzenie môže byť odôvodnené, ale ponechal túto otázku na rozhodnutie vnútroštátnemu súdu.

- nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa hodnota pozemku, ktorý sa prenajíma na účely bývania v členskom štáte alebo v štáte v Európskom hospodárskom priestore, na účely výpočtu dane z dedičstva posudzuje výhodnejšie ako hodnota pozemku, ktorý sa nachádza v tretej krajine a ktorý sa využíva na rovnaké účely, s cieľom podporiť dostupnosť cenovo dostupného nájomného bývania v Európskej únii a v Európskom hospodárskom priestore, pokiaľ je táto vnútroštátna právna úprava vhodná na dosiahnutie sledovaného cieľa a neexistujú menej obmedzujúce, ale rovnako účinné opatrenia na dosiahnutie tohto cieľa,
- bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa hodnota pozemku, ktorý sa prenajíma na účely bývania v členskom štáte alebo v štáte v Európskom hospodárskom priestore, na účely výpočtu dane z dedičstva posudzuje výhodnejšie ako hodnota pozemku, ktorý sa nachádza v tretej krajine a ktorý sa využíva na rovnaké účely, s cieľom zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak existuje právny rámec na výmenu relevantných informácií medzi príslušnými daňovými orgánmi.