



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 12. októbra 2023*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Voľný pohyb kapitálu – Články 63 až 65 ZFEÚ – Daň z dedičstva – Pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami – Nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v tretej krajine – Výhodnejšie daňové zaobchádzanie s nehnuteľným majetkom nachádzajúcim sa v členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore – Obmedzenie – Odôvodnenie – Politika bývania – Účinnosť daňových kontrol“

Vo veci C-670/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko) z 2. septembra 2021 a doručený Súdnemu dvoru 9. novembra 2021, ktorý súvisí s konaním:

BA

proti

Finanzamt X,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia T. von Danwitz, P. G. Xuereb (spravodajca), A. Kumin a I. Ziemele,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: S. Beer, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. novembra 2022,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- BA, v zastúpení: F. Riedel, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: B.-R. Killmann, W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. februára 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 až 65 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi BA a Finanzamt X (Daňový úrad X, Nemecko) vo veci výpočtu dane z dedičstva vzťahujúcej sa na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v tretej krajine.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 V druhom odôvodnení Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“) zmluvné strany tejto dohody potvrdili „vysokú prioritu privilegovaného vzťahu Európskeho spoločenstva a jeho členských štátov a štátov [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] založeného na blízkosti, dlhodobých spoločných hodnotách a európskej identite“.

Nemecké právo

ErbStG

- 4 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani z dedičstva a dani z darovania) v znení uverejnenom 27. februára 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), zmenený prostredníctvom Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reforme dane z dedičstva a pravidiel oceňovania) z 24. decembra 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018) (ďalej len „ErbStG“), vo svojom § 1 ods. 1 bode 1 stanovuje, že dani z dedičstva podliehajú „nadobudnutia pre prípad smrti“.
- 5 Podľa § 2 ods. 1 ErbStG:

„Daňová povinnosť vzniká:

1. v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3, pokiaľ ide o celý majetok, ak je zosnulý ku dňu smrti, darca ku dňu poskytnutia daru alebo nadobúdateľ ku dňu zdaniteľnej udalosti (ustanovenie § 9) rezidentom (obmedzená daňová povinnosť).

Za rezidentov sa považujú tieto osoby:

a) fyzické osoby, ktoré majú v tuzemsku bydlisko alebo obvyklý pobyt;

...“

6 Ustanovenie § 3 ods. 1 ErbStG stanovuje:

„Za nadobudnutie pre prípad smrti sa považuje

1. nadobudnutie dedením [§ 1922 Bürgerliches Gesetzbuch (občiansky zákonník, ďalej len ‚BGB‘)], odkazom (§ 2147 a nasl. [BGB]) alebo na základe uplatneného nároku na povinný podiel (§ 2303 a nasl. [BGB]);

...“

7 V § 9 ods. 1 ErbStG sa uvádza:

„Daňová povinnosť vzniká

1. pri nadobudnutiach pre prípad smrti v čase úmrtia poručiteľa

...“

8 Ustanovenie § 10 ods. 1 a 6 ErbStG stanovuje:

„1. Zdaniteľné nadobudnutie sa vzťahuje na obohatenie nadobúdateľa, pokiaľ toto obohatenie nie je oslobodené od dane (§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 a 18). V prípadoch uvedených v § 3 ‚obohatenie‘ znamená bez toho, aby bol dotknutý odsek 10, sumu získanú tak, že od hodnoty celého majetku, ktorá sa určí v súlade s § 12, za predpokladu, že táto hodnota je zdaniteľná, sa odpočítajú záväzky viaznuce na pozostalosti odpočítateľné podľa odsekov 3 až 9, ktorých hodnota sa určí v súlade s § 12. ...

...

6. ... Dlhy a výdavky, ktoré sú hospodársky spojené s majetkom, ktorý je daňovo oslobodený podľa § 13c, sú odpočítateľné len do výšky, ktorá zodpovedá pomeru medzi hodnotou tohto majetku, ktorá sa má určiť po uplatnení § 13c, a hodnotou pred uplatnením § 13c.“

9 Podľa § 12 ods. 1, 3 a 7 ErbStG:

„1. Pokiaľ odseky 2 až 7 nestanovujú inak, ocenenie sa vykoná v súlade s ustanoveniami prvej časti Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) [zákon o oceňovaní (všeobecné ustanovenia o oceňovaní)] v znení uverejnenom 1. februára 1991 (BGBl. [1991] I, s. 230), naposledy zmeneného prostredníctvom § 2 [Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reforme dane z dedičstva a pravidiel oceňovania)] z 24. decembra 2008 (BGBl. [2008] I, s. 3018), v platnom znení [(ďalej len ‚BewG‘)].

...

3. Nehnuteľnosť (§ 19 ods. 1 [BewG]) sa musí oceniť podľa hodnoty určenej k referenčnému dňu ocenenia (§ 11) v súlade s § 151 ods. 1 prvou vetou bodom 1 [BewG].

...

7. Zahraničné nehnuteľnosti a zahraničný podnikateľský majetok sa oceňujú v súlade s § 31 [BewG].“

10 Ustanovenie § 13c ods. 1 a 3 ErbStG stanovuje:

„1. Nehnutelnosti uvedené v odseku 3 sa oceňujú na 90 % svojej trhovej hodnoty.

...

3. Prístup založený na znížení trhovej hodnoty sa uplatňuje na zastavané nehnuteľnosti 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,

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

BewG

11 Ustanovenie § 9 BewG stanovuje:

„1. Na účely ocenenia, ak nie je stanovené inak, treba vychádzať z trhovej hodnoty.

2. Trhová hodnota sa určuje na základe ceny, za ktorú by sa tovar mohol predat' v závislosti od jeho povahy v rámci bežných obchodných transakcií. V tejto súvislosti je potrebné zohľadniť všetky okolnosti, ktoré majú vplyv na cenu. Nezvyčajné alebo osobné situácie by sa nemali brať do úvahy.

...“

12 V § 31 ods. 1 BewG sa uvádza:

„Oceňovanie zahraničného poľnohospodárskeho a lesného majetku, nehnuteľného majetku a majetku z podnikania sa riadi ustanoveniami prvej časti tohto zákona, najmä ustanovením § 9 (trhová hodnota). ...“

13 Podľa § 151 ods. 1 a 4 BewG:

„1. Samostatnému oceňovaniu podliehajú (§ 179 Abgabenordnung [(Daňový zákonník]):

(1) nehnuteľnosti (§ 138 a 157),

...

4. Zahraničný majetok nepodlieha samostatnému oceňovaniu.“

14 Ustanovenie § 177 BewG stanovuje:

„Oceňovanie uvedené v § 179 a v § 182 až 196 sa musí zakladať na trhovej hodnote (§ 9).“

BGB

15 Ustanovenie § 1030 ods. 1 BGB stanovuje:

„Vec môže byť zaťažená takým spôsobom, že osoba, v prospech ktorej je zriadené vecné bremeno, má právo poberať plody veci (užívacie právo).“

16 V § 2147 BGB sa uvádza:

„Dedičovi alebo odkazovníkovi môže byť zverená zodpovednosť za odkaz. Ak poručiteľ neustanovil inak, za odkaz zodpovedá dedič.“

17 Podľa § 2174 BGB:

„Odkaz zakladá právo odkazovníka požadovať, aby osoba zodpovedná za odkaz vydala odkázanú vec.“

18 Ustanovenie § 2176 BGB stanovuje:

„Pohľadávka odkazovníka vzniká (odovzdanie odkazu) v čase smrti bez toho, aby bolo dotknuté právo odmietnuť odkaz.“

Daňová dohoda medzi Nemeckom a Kanadou

19 Dohoda medzi Spolkovou republikou Nemecko a Kanadou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a niektorých iných daní, predchádzaní daňovým únikom a spolupráci v daňových veciach, uzavretá v Berlíne 19. apríla 2001 (BGBl. 2002 II, s. 670, ďalej len „daňová dohoda medzi Nemeckom a Kanadou“), vo svojom článku 2, nazvanom „Predmetné dane“, stanovuje:

„1. Táto dohoda sa vzťahuje na dane z príjmu a majetku vyberané každým zo zmluvných štátov, a pokiaľ ide o Spolkovú republiku Nemecko, na dane vyberané v mene jej spolkových krajín, politických jednotiek alebo miestnych orgánov bez ohľadu na systém výberu.

2. Za dane z príjmu a majetku sa považujú dane, ktoré sa odvádzajú z celkového zisku, celkového majetku alebo častí príjmov a majetku, vrátane daní zo zisku pochádzajúceho z predaja hnutelného a nehnuteľného majetku, ako aj dane z prírastku majetku.

3. Súčasné dane, na ktoré sa vzťahuje dohoda, sú:

a) v prípade Kanady:

dane vyberané kanadskou vládou podľa zákona o dani z príjmu,
(ďalej len ‚kanadská daň‘);

b) v prípade Spolkovej republiky Nemecko:

a. a.) daň z príjmu (Einkommensteuer),

bb) daň z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuer),

cc) majetková daň (Vermögensteuer),

- dd) príspevok na patenty (Gewerbesteuer) a
 - ee) solidárna prirážka (Solidaritätszuschlag),
- (ďalej len ‚nemecká daň‘).

4. Dohoda sa vzťahuje aj na dane z príjmov rovnakej alebo podobnej povahy a na dane z majetku, ktoré boli zavedené po dátume podpísania dohody a ktoré dopĺňajú existujúce dane alebo ich nahrádzajú. Príslušné orgány zmluvných štátov si navzájom oznamujú podstatné zmeny príslušných daňových právnych predpisov.“

20 Článok 26 daňovej dohody medzi Nemeckom a Kanadou, nazvaný „Výmena informácií“, stanovuje:

„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. Informácie získané zmluvným štátom sa považujú za tajné rovnako ako informácie získané na základe vnútroštátneho práva tohto štátu a poskytujú sa len osobám alebo orgánom (vrátane súdov a správnych orgánov), ktorých sa týka vyrubovanie alebo vymáhanie daní uvedených v dohode alebo bez ohľadu na ustanovenia odseku 4 daní vyberaných ‚spolkovou krajinou‘ alebo politickým alebo územným celkom zmluvného štátu, ktoré sú podobné daniam, na ktoré sa vzťahuje dohoda. Takéto osoby alebo orgány môžu tieto informácie využívať len na uvedené účely. Tieto informácie možno uvádzať na verejných pojednávaniach súdov alebo v rozsudkoch len vtedy, ak príslušný orgán zmluvného štátu, ktorý informácie poskytuje, nevznesie námietky.

2. Ustanovenia odseku 1 nemožno v žiadnom prípade vykladať v tom zmysle, že ukladajú zmluvnému štátu povinnosť:

- a) prijať správne opatrenia, ktoré sú odchýlkou od jeho právnej úpravy alebo správnej praxe, alebo od právnej úpravy či správnej praxe iného zmluvného štátu;
- b) poskytnúť informácie, ktoré by sa nemohli získať na základe jeho vlastnej právnej úpravy alebo v rámci jeho vlastnej bežnej správnej praxe, alebo bežnej správnej praxe iného zmluvného štátu;
- c) poskytnúť informácie, ktorými by sa mohlo sprístupniť obchodné, priemyselné, profesijné tajomstvo alebo obchodný postup či informácie, ktorých oznámenie by bolo v rozpore s verejným poriadkom.

3. Príslušné orgány zmluvných štátov sa dohodli na zásadách a postupoch týkajúcich sa výmeny osobných informácií.

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

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 21 Pán A, nemecký rezident, zomrel v roku 2016. Na základe notárskej zápisnice vyhotovenej v roku 2013 odkázal svojmu synovi, BA, ktorý má takisto bydlisko v Nemecku, svoj polovičný podiel na nehnuteľnom majetku nachádzajúcom sa v Kanade. Nehnuteľnosti tvoriace tento majetok sa prenajímajú na účely bývania a nie sú súčasťou obchodného majetku.
- 22 Rozhodnutím zo 17. júla 2017 daňový úrad X stanovil výšku dane z dedičstva, ktorú má BA zaplatiť v Nemecku z celého nadobudnutia majetku. Na účely výpočtu tejto dane boli nehnuteľnosti, ktoré sa nachádzajú v Kanade, ocenené na plnú trhovú hodnotu.
- 23 Listom z 19. marca 2018 BA požiadal o zmenu výšky dane z dedičstva tak, aby bol tento majetok ocenený na 90 % jeho trhovej hodnoty v súlade s § 13c ods. 1 ErbStG. BA tvrdil, že predmetné nehnuteľnosti spĺňajú podmienky na priznanie tejto daňovej výhody s jedinou výnimkou, ktorou je podmienka stanovená v odseku 3 bode 2 tohto ustanovenia, ktorá vyžaduje, aby sa nehnuteľnosť nachádzala v Nemecku, v inom členskom štáte alebo v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP. Tvrdil, že toto posledné uvedené ustanovenie je v rozpore s voľným pohybom kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami zakotveným v článku 63 ZFEÚ.
- 24 Rozhodnutím z 25. apríla 2018 daňový úrad X zamietol žiadosť o zmenu podanú BA a následne rozhodnutím z 23. apríla 2019 sťažnosť, ktorú predložil BA.
- 25 Daňový úrad X sa domnieval, že rozdielne zaobchádzanie s nehnuteľnosťami prenajatými na účely bývania, ktoré sa nachádzajú v inom treťom štáte, než je štát, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, a nehnuteľnosťami rovnakej povahy, ktoré sa nachádzajú v Nemecku, inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, nie je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ.
- 26 Súdny dvor vo svojom rozsudku z 22. apríla 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), konštatoval, že o obmedzenie voľného pohybu kapitálu ide vtedy, ak uplatnenie nezdaniteľnej sumy na základ dane závisí od miesta bydliska dotknutých osôb. Rovnako vo svojom rozsudku zo 17. januára 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), rozhodol, že poskytnutie daňových výhod v oblasti dane z dedičstva pod podmienkou, že majetok nadobudnutý dedením sa nachádza na vnútroštátnom území, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ. Daňový úrad X sa však domnieval, že táto judikatúra sa neuplatňuje na vnútroštátnu právnu úpravu, o ktorú ide vo veci samej a ktorá vylučuje z daňovej výhody nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP.
- 27 Dňa 24. mája 2019 podal BA na Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, žalobu, ktorou sa v podstate domáha zrušenia rozhodnutia z 25. apríla 2018.
- 28 Po prvé sa vnútroštátny súd pýta na súlad vnútroštátneho ustanovenia, ktoré vylučuje z poskytnutia daňovej výhody nehnuteľnosť prenajatú na účely bývania, ktorá sa nachádza v Kanade, s článkom 63 ZFEÚ. Podľa tohto súdu predmetné nehnuteľnosti spĺňajú všetky podmienky stanovené vnútroštátnym právom na priznanie daňovej výhody stanovenej v § 13c ods. 1 a 3 ErbStG s výnimkou podmienky, ktorá vyžaduje, aby sa nehnuteľnosť nachádzala v Nemecku, inom členskom štáte alebo treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP.

- 29 Po druhé sa vnútroštátny súd pýta, či vnútroštátne opatrenie, ktoré ukladá vyššiu daň z dedičstva v prípade nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP, a ktoré by mohlo predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu, možno odôvodniť klauzulou „standstill“ stanovenou v článku 64 ZFEÚ, jedným z dôvodov uvedených v článku 65 ZFEÚ alebo naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.
- 30 V prvom rade sa článok 64 ZFEÚ nezdá byť podľa tohto súdu uplatniteľný, keďže daňová výhoda stanovená v § 13c ods. 1 a 3 ErbStG bola zavedená 24. decembra 2008 s účinnosťou od 1. januára 2009, a teda po 31. decembri 1993.
- 31 Ďalej sa vnútroštátny súd na jednej strane domnieva, že nehnuteľnosti prenajaté na účely bývania, ktoré sa nachádzajú v Nemecku, inom členskom štáte, štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, alebo v inej tretej krajine, sú v porovnateľnej situácii na účely uplatnenia článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ.
- 32 Na druhej strane sa tento súd domnieva, že možnosť odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu na základe článku 65 ods. 1 písm. b) ZFEÚ, ktorý stanovuje, že členské štáty môžu prijať opatrenia potrebné na zabránenie porušovaniu ich právnych predpisov, najmä v daňovej oblasti, sa zdá byť málo pravdepodobná, keďže podľa článku 26 ods. 4 daňovej dohody medzi Nemeckom a Kanadou môžu tieto dva štáty využiť výmenu informácií v súvislosti so všetkými daňami vyberanými v jednom z nich.
- 33 Napokon uvedený súd uvádza, že sa nezdá, že by existoval naliehavý dôvod všeobecného záujmu v zmysle článku 65 ods. 2 ZFEÚ, ktorý by mohol odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy.
- 34 Za týchto podmienok 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?“

O prejudiciálnej otázke

- 35 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 63 až 65 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva stanovuje, že zastavaná nehnuteľnosť, ktorá je súčasťou súkromného majetku, nachádza sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP, a je prenajatá na účely bývania, sa ocení na svoju plnú trhovú hodnotu, zatiaľ čo majetok rovnakej povahy nachádzajúci sa na vnútroštátnom území, v inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, sa na účely tohto výpočtu ocení na 90 % svojej trhovej hodnoty.

- 36 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora síce priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty však musia pri výkone tejto právomoci dodržiavať právo Únie a najmä základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ [rozsudok z 21. decembra 2021, Finanzamt V (Dedičstvá – Čiastočné zníženie základu dane a odpočítanie povinných podielov), C-394/20, EU:C:2021:1044, bod 27, ako aj citovaná judikatúra].
- 37 Podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ sú vo všeobecnosti zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.
- 38 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na daňové zaobchádzanie s dedičstvami sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné okolnosti dedičstva sú obmedzené na jediný členský štát (rozsudok z 22. novembra 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, bod 16 a citovaná judikatúra).
- 39 Situáciu, v ktorej členský štát uplatňuje daň z dedičstva na majetok, ktorý je predmetom dedičstva, nachádza sa mimo jeho územia, patril osobe, ktorá mala v čase svojej smrti bydlisko na jeho území, a pripadol dedičovi, ktorý má tiež bydlisko v tomto členskom štáte, nemožno považovať za výlučne vnútroštátnu situáciu. V dôsledku toho sa na takúto situáciu vzťahuje pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ.
- 40 Treba teda preskúmať, či vnútroštátna právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že na účely výpočtu dane z dedičstva sa nehnuteľnosť nachádzajúca sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP, ocení na svoju plnú trhovú hodnotu, zatiaľ čo takáto nehnuteľnosť nachádzajúca sa v tomto členskom štáte sa na účely tohto výpočtu ocení na 90 % svojej trhovej hodnoty, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, a ak áno, overiť, či takéto obmedzenie môže byť prípustné podľa článku 64 ods. 1 ZFEÚ alebo prípadne môže byť odôvodnené vzhľadom na článok 65 ZFEÚ.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ

- 41 Súdny dvor v oblasti dane z dedičstva rozhodol, že viazanie poskytnutia daňových výhod na podmienku, že prevádzaný majetok sa musí nachádzať na vnútroštátnom území, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 18. decembra 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 20 a citovaná judikatúra). Rovnako tak takéto obmedzenie predstavujú aj opatrenia, ktorých účinkom je zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v inom štáte, ako je štát, na ktorého území sa nachádza predmetný majetok [rozsudok z 21. decembra 2021, Finanzamt V (Dedičstvá – Čiastočné zníženie základu dane a odpočítanie povinných podielov), C-394/20, EU:C:2021:1044, bod 32, ako aj citovaná judikatúra].
- 42 Okrem toho treba pripomenúť, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov tohto členského štátu od investovania v iných štátoch (rozsudok z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, bod 20).
- 43 V prejednávanej veci vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje, že ak dedičstvo zahŕňa zastavané nehnuteľnosti, ktoré sú súčasťou súkromného majetku a sú prenajaté na účely bývania, tento majetok sa na účely výpočtu dane z dedičstva neocení na jeho plnú trhovú hodnotu, ale na 90 % jeho trhovej hodnoty, ak sa nachádza na vnútroštátnom území, v inom

členskom štáte alebo v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP. Táto právna úprava vylučuje z daňovej výhody nehnuteľnosti nachádzajúce sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP.

- 44 Takáto právna úprava, ktorá podmieňuje poskytnutie daňovej výhody miestom, kde sa majetok zahrnutý do dedičstva nachádza, vedie k tomu, že nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP, podlieha vyššiemu daňovému zaťaženiu ako majetok nachádzajúci sa na vnútroštátnom území, a preto má za následok zníženie hodnoty tohto dedičstva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, bod 32).
- 45 Okrem toho táto daňová výhoda môže odradiť fyzickú osobu s bydliskom v Nemecku tak od investovania do nehnuteľného majetku prenajímaného na účely bývania, ktorý sa nachádza v inom treťom štáte, než je štát, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, ako aj od ponechania si takejto nehnuteľnosti, ktorú vlastní (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, bod 27).
- 46 Z toho vyplýva, že taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, čo nemecká vláda nespochybňuje.

O uplatniteľnosti článku 64 ods. 1 ZFEÚ týkajúceho sa obmedzení voľného pohybu kapitálu vo vzťahu k tretím krajinám

- 47 Vnútroštátny súd sa pýta, či takéto obmedzenie, pokiaľ ide o pohyb kapitálu do alebo z tretej krajiny, možno pripustiť na základe článku 64 ods. 1 ZFEÚ.
- 48 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa tohto ustanovenia článok 63 ZFEÚ nebráni tomu, aby sa vo vzťahu k tretím krajinám uplatňovali obmedzenia, ktoré existovali vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993, čo sa týka pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín v prípade priamych investícií vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.
- 49 Pokiaľ ide o pojem „obmedzenia platné k 31. decembru 1993“, ktorý sa uvádza v článku 64 ods. 1 ZFEÚ, treba pripomenúť, že akékoľvek vnútroštátne ustanovenie prijaté neskôr po tomto dátume nie je z dôvodu tejto skutočnosti automaticky vylúčené z režimu výnimky uvádzaného v tomto ustanovení. Súdny dvor totiž pripustil, že za takéto „platné“ obmedzenia možno považovať obmedzenia stanovené ustanoveniami prijatými po uvedenom dátume, ktoré sú v podstate zhodné so skoršou právnou úpravou alebo ktoré sa obmedzujú na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd voľného pohybu obsiahnutej v tejto skoršej právnej úprave [rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 37 a citovaná judikatúra].
- 50 V prejednávanej veci treba uviesť, že podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom bola daňová výhoda, o ktorú ide vo veci samej, stanovená v § 13c ods. 1 a 3 ErbStG, prvýkrát zavedená do nemeckého právneho systému 24. decembra 2008 s účinnosťou od 1. januára 2009. Preto, ako okrem iného konštatujú nemecká vláda a Európska komisia, sa klauzula „standstill“ stanovená v článku 64 ods. 1 ZFEÚ nemôže uplatniť na túto vnútroštátnu právnu úpravu prijatú po 31. decembri 1993.

- 51 V dôsledku toho obmedzenie voľného pohybu kapitálu do tretej krajiny, o aké ide vo veci samej, sa nemôže vyhnúť uplatneniu článku 63 ods. 1 ZFEÚ na základe článku 64 ods. 1 ZFEÚ.
- 52 Za týchto podmienok treba preskúmať, do akej miery môže byť takto konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu odôvodnené z hľadiska článku 65 ZFEÚ.

O existencii odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu podľa článku 65 ZFEÚ

- 53 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nie sú článkom 63 ZFEÚ dotknuté práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňovníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.
- 54 Toto ustanovenie, ktoré predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, sa má vykladať doslovne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou o FEÚ. Samotná výnimka upravená v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ je totiž obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 [ZFEÚ]“ (rozsudok z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 44 a citovaná judikatúra).
- 55 Súdny dvor tiež rozhodol, že je potrebné rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ prípustné, a diskrimináciou, ktorú zakazuje článok 65 ods. 3 ZFEÚ. Na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (rozsudky z 30. júna 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 26, a z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 45, ako aj citovaná judikatúra).
- 56 V prvom rade treba teda preskúmať porovnateľnosť situácií, o ktoré ide vo veci samej, a prípadne v druhom rade možnosť odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s týmito situáciami naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

O porovnateľnosti predmetných situácií

- 57 V rámci preskúmania porovnateľnosti dotknutých situácií sa vnútroštátny súd domnieva, že nehnuteľnosť v súkromnom vlastníctve prenajímaná na účely bývania, nachádzajúca sa v inom treťom štáte, než je štát, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, sa nachádza v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou majetku rovnakej povahy nachádzajúceho sa v Nemecku, inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP. Podľa tohto súdu sa situácie líšia len z hľadiska umiestnenia majetku.
- 58 Nemecká vláda v podstate tvrdí, že situácie týkajúce sa nehnuteľností nachádzajúcich sa na jednej strane v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP, a na druhej strane v Nemecku, inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, nie sú objektívne porovnateľné. Nemecký zákonodarca totiž nie je povinný rozšíriť daňovú výhodu stanovenú vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej a ktorej cieľom je

podporovať bývanie za dostupné nájomné v Nemecku, iných členských štátoch alebo štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, na nehnuteľnosti nachádzajúce sa v tretích štátoch, ktoré nie sú zmluvnými stranami tejto dohody. Okrem toho, že situácia, pokiaľ ide o nájomné, môže byť v týchto posledných uvedených štátoch veľmi odlišná, sa táto vláda odkazom na rozsudok z 18. decembra 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 27), domnieva, že rozdielne daňové zaobchádzanie s dedičstvom, čo sa týka na jednej strane nehnuteľností prenajímaných na účely bývania, ktoré sa nachádzajú v uvedených štátoch, a na druhej strane podobného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku, inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, je neoddeliteľnou súčasťou cieľa sledovaného nemeckým zákonodarcom.

- 59 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva jednak, že porovnateľný charakter cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia, ako aj s prihliadnutím na predmet a obsah týchto vnútroštátnych ustanovení, a jednak, že na účely posúdenia, či rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z dotknutej právnej úpravy je odrazom objektívne rozdielných situácií, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišujúce kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou (rozsudok z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 54 a citovaná judikatúra).
- 60 Z pripomienok, ktoré Súdnemu dvoru predložila nemecká vláda, vyplýva, že cieľom vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, je znížiť daňové zaťaženie nehnuteľnosti prenajímanej na účely bývania, ktoré môže dediča prinútiť k predaju takejto nehnuteľnosti z dôvodu dane z dedičstva, ktorú je povinný zaplatiť, na rozdiel od inštitucionálnych investorov, ktorí tejto dani nepodliehajú.
- 61 Daňová výhoda vyplývajúca z tejto právnej úpravy sa bez rozdielu týka dedenia všetkých nehnuteľností prenajatých na účely bývania, ktoré sa nachádzajú v Nemecku, inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP.
- 62 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že výpočet dane z dedičstva je podľa uvedenej právnej úpravy priamo spojený s trhovou hodnotou majetku zahrnutého do dedičstva, takže objektívne neexistuje nijaký rozdiel v situáciách, ktorý by odôvodňoval rozdielne daňové zaobchádzanie, pokiaľ ide o výšku dane z dedičstva splatnej z titulu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku, inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, a nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, bod 44).
- 63 Okrem toho žiadna skutočnosť v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, neumožňuje konštatovať, že nehnuteľnosti v súkromnom vlastníctve, ktoré sú prenajaté na účely bývania a nachádzajú sa v Kanade, sú v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou nehnuteľností v súkromnom vlastníctve, ktoré sú prenajaté na účely bývania a nachádzajú sa v Nemecku, inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP.
- 64 Za týchto podmienok a bez toho, aby bolo dotknuté preskúmanie prípadnej odôvodnenosti právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, na základe naliehavého dôvodu všeobecného záujmu, by pripustenie toho, že situácie nie sú porovnateľné len z dôvodu, že predmetná nehnuteľnosť sa nachádza v inom treťom štáte, ako je štát, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, hoci článok 63 ods. 1 ZFEÚ zakazuje práve obmedzenia cezhraničného pohybu kapitálu, zbavilo toto

ustanovenie jeho obsahu [pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 68].

- 65 V tejto súvislosti sa situácia, o ktorú ide vo veci samej, odlišuje od situácie, ktorá viedla k rozsudku z 18. decembra 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), na ktorý sa odvoláva nemecká vláda. Cieľom daňovej výhody, o ktorú išlo v tejto poslednej uvedenej veci, bolo totiž ochrániť integritu niektorých typických vidieckych oblastí patriacich do národného kultúrneho a historického dedičstva pred rozdrobením alebo deformáciou, pričom táto daňová výhoda sa uplatňovala len na dary týkajúce sa týchto osobitných oblastí. Naopak daňová výhoda, o ktorú ide vo veci samej, sa vo všeobecnosti vzťahuje na dedenie nehnuteľností prenajímaných na účely bývania.
- 66 Z uvedených úvah vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, sa týka objektívne porovnateľných situácií.

O existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu

- 67 Je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora obmedzenie voľného pohybu kapitálu možno pripustiť, iba keď je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, je spôsobilé koherentne a systematicky zabezpečiť dosiahnutie predmetného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa [pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júna 2020, Komisia/Maďarsko (Transparentnosť združení), C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76, a z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 66, ako aj citovanú judikatúru].
- 68 V prejednávanej veci treba konštatovať, že hoci vnútroštátny súd neuvádza takéto dôvody v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nemecká vláda tvrdí, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu zavedené vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, môže byť odôvodnené dvoma naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, a to na jednej strane požiadavkami spojenými s politikou sociálneho bývania členského štátu a na druhej strane potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol.

– O politike sociálneho bývania členského štátu

- 69 Nemecká vláda tvrdí, že daňová výhoda stanovená v § 13c ods. 1 a 3 ErbStG je odôvodnená požiadavkami spojenými s politikou bývania vykonávanou týmto členským štátom. Toto ustanovenie totiž znižuje daň z dedičstva, ktorú má zaplatiť dedič nehnuteľnosti prenajímanej na účely bývania, a umožňuje tak znížiť daňové zaťaženie, ktoré by ho mohlo nútiť k predaju tejto nehnuteľnosti. Okrem toho podporuje prenájom bytov jednotlivcami v porovnaní s prenájomom bytov veľkými inštitucionálnymi investormi, ktorí nepodliehajú dani z dedičstva. Daňové zvýhodnenie stanovené týmto ustanovením je teda v spojení s inými opatreniami vhodné na to, aby sa zabezpečil cieľ, ktorým je umožniť obyvateľstvu prístup k bývaniu za dostupné nájomné nielen v Nemecku, ale aj v iných členských štátoch, ako aj v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, pričom prístup obyvateľstva k bývaniu za dostupné nájomné je tiež úlohou európskej povahy.
- 70 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor už pripustil, že požiadavky súvisiace s politikou sociálneho bývania členského štátu a s financovaním tejto politiky môžu v zásade predstavovať naliehavé dôvody všeobecného záujmu (rozsudok z 1. októbra 2009, Woningstichting Sint Servatius, C-567/07, EU:C:2009:593, bod 30).

- 71 Súdny dvor tiež rozhodol, že vzhľadom na to, že Únia má hospodársky a sociálny účel, práva vyplývajúce z ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa voľného pohybu tovaru, osôb, služieb a kapitálu musia byť vyvážené s cieľmi sledovanými sociálnou politikou, medzi ktoré patrí, ako vyplýva z článku 151 prvého odseku ZFEÚ, najmä primeraná sociálna ochrana (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, bod 77).
- 72 Pokiaľ ide o Dohodu o EHP, tá opätovne potvrdzuje, ako vyplýva z jej druhého odôvodnenia, privilegované vzťahy založené na blízkosti, dlhodobých spoločných hodnotách a európskej identite, ktoré spájajú Úniu, jej členské štáty a štáty EZVO. So zreteľom na tieto privilegované vzťahy treba chápať jeden zo základných cieľov Dohody o EHP, a to dosiahnuť v najširšej možnej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom Európskom hospodárskom priestore (EHP) tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Únie rozšíril na štáty EZVO (rozsudok z 2. apríla 2020, Ruska Federácia, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, bod 50).
- 73 Cieľ sociálnej politiky, akým je podpora a poskytovanie bývania s cenovo dostupným nájomným v členských štátoch a štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, tak v zásade môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť také obmedzenia voľného pohybu kapitálu, akými sú obmedzenia stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej.
- 74 V súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 67 tohto rozsudku však treba ešte overiť, či obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré spôsobuje vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je vhodné na zabezpečenie dosiahnutia cieľa, ktorý sleduje, a to koherentným a systematickým spôsobom, a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.
- 75 V tejto súvislosti sa nezdá, že by také vnútroštátne opatrenie, akým je opatrenie stanovené v § 13c ods. 1 a 3 ErbStG a ktoré rozlišuje podľa toho, či sa nehnuteľnosti prenajímané na účely bývania nachádzajú buď na vnútroštátnom území, na území Únie alebo EHP, alebo na území tretieho štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP, bolo spôsobilé koherentným a systematickým spôsobom zabezpečiť dosiahnutie cieľa uvádzaného nemeckou vládou. Ako totiž správne uviedla Komisia na pojednávaní, § 13c ErbStG – namiesto toho, aby sa vzťahoval na miesta s obzvlášť značným nedostatkom takéhoto bývania, aké sa nachádzajú najmä vo veľkých nemeckých mestách – sa uplatňuje všeobecne, najmä v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, a nezohľadňuje umiestnenie nehnuteľnosti vo vidieckych alebo mestských oblastiach. Navyše každá kategória nehnuteľnosti prenajímanej na účely bývania, od najjednoduchšej až po najluxusnejšiu, môže byť na účely výpočtu dane z dedičstva ocenená na 90 % jej trhovej hodnoty (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, bod 32).
- 76 Okrem toho zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, nevyplýva, že by právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, ukladala dedičom povinnosť ponechať si svoje bývanie počas určitého obdobia a využívať ho na účely prenájmu, takže títo dediči môžu po tom, ako využili daňovú výhodu, o ktorú ide vo veci samej, predať toto bývanie alebo ho využívať ako druhé bydlisko.
- 77 Za týchto podmienok nemožno daňovú výhodu, o ktorú ide vo veci samej, považovať za odôvodnenú cieľom podporovať a poskytovať bývanie za cenovo dostupné nájomné v členských štátoch a štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP.

– *O potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol*

- 78 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu [rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 74 a citovaná judikatúra].
- 79 Treba pripomenúť, že judikatúra týkajúca sa obmedzení výkonu slobôd pohybu v rámci Únie nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, keďže takýto pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte [rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 90 a citovaná judikatúra].
- 80 Konkrétne, pokiaľ právna úprava členského štátu podmieňuje poskytovanie daňovej výhody splnením podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním informácií od príslušných orgánov iného tretieho štátu, než je štát, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, členský štát je v zásade oprávnený odmietnuť priznať túto výhodu, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu poskytnúť informácie ukáže ako nemožné od tohto štátu tieto informácie získať (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 67, ako aj citovaná judikatúra).
- 81 Podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, sa predmetná daňová výhoda priznáva, ak je nehnuteľnosť prenajatá na účely bývania.
- 82 Treba uviesť, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa článku 26 ods. 4 daňovej dohody medzi Nemeckom a Kanadou sú bez ohľadu na ustanovenia článku 2 tejto dohody daňami, na ktoré sa vzťahuje táto dohoda, všetky dane vyberané zmluvným štátom. V tejto súvislosti bod 11 protokolu k [daňovej dohode medzi Nemeckom a Kanadou] (BGBl. II 2002, s. 703) stanovuje, že pokiaľ ide o článok 26 uvedenej dohody, predpokladá sa, že ak zmluvný štát požiada o informácie v súlade s týmto článkom, druhý zmluvný štát sa bude snažiť získať informácie týkajúce sa tejto žiadosti rovnakým spôsobom, ako keby išlo o jeho vlastné dane, aj keď tento druhý štát tieto informácie v tom istom čase nepotrebuje. Okrem toho nemecká vláda na pojednávaní potvrdila možnosť odvolať sa na článok 26 ods. 4 dohody o daniach medzi Nemeckom a Kanadou.
- 83 V dôsledku toho môžu nemecké orgány požiadať príslušné kanadské orgány o informácie potrebné na overenie, či sú splnené podmienky stanovené v § 13c ErbStG na účely priznania daňovej výhody, o ktorú ide vo veci samej, pokiaľ sa nehnuteľnosť nachádza v Kanade. V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že táto výmena informácií je bezproblémová.
- 84 Z toho vyplýva, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol nemôže odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu zavedené vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej.
- 85 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že články 63 až 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva stanovuje, že zastavaná nehnuteľnosť, ktorá je súčasťou súkromného majetku, nachádza sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP,

a je prenajatá na účely bývania, sa ocení na svoju plnú trhovú hodnotu, zatiaľ čo majetok rovnakej povahy nachádzajúci sa na vnútroštátnom území, v inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, sa na účely tohto výpočtu ocení na 90 % svojej trhovej hodnoty.

O trovách

- 86 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Články 63 až 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva stanovuje, že zastavaná nehnuteľnosť, ktorá je súčasťou súkromného majetku, nachádza sa v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992, a je prenajatá na účely bývania, sa ocení na svoju plnú trhovú hodnotu, zatiaľ čo majetok rovnakej povahy nachádzajúci sa na vnútroštátnom území, v inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore, sa na účely tohto výpočtu ocení na 90 % svojej trhovej hodnoty.

Podpisy