

V?c C-510/08

Vera Mattner

v.

Finanzamt Velbert

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Düsseldorf)

„Volný pohyb kapitálu – ?lánky 56 ES a 58 ES – Darovací da? – Pozemek, na kterém je postavena nemovitost – Nárok na nezdanitelnou ?ástku ze základu dan? – Rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty“

Shrnutí rozsudku

*Volný pohyb kapitálu – Omezení – Darovací da?*

*(?lánky 56 ES a 58 ES)*

Ustanovení ?lánku 56 ES ve spojení s ?lánkem 58 ES musí být vykládána v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, která pro ú?ely výpo?tu darovací dan? stanoví, že nezdanitelná ?ástka ze základu dan? v p?ípad? darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud dárce a obdarovaný m?li v dob? uskute?n?ní darování bydlišt? v jiném ?lenském státu, než nezdanitelná ?ástka, která by se uplatnila, kdyby alespo? jeden z nich m?l v téže dob? bydlišt? v prvn? uvedeném ?lenském státu.

Vzhledem k tomu, že uvedená vnitrostátní právní úprava ?iní uplatn?ní nezdanitelné ?ástky ze základu dan? u doty?ného nemovitého majetku závislé na míst? bydlišt? dárce a obdarovaného v dob? uskute?n?ní darování, p?edstavuje tedy vyšší da?ová zát?ž, které podléhá darování mezi nerezidenty, omezení volného pohybu kapitálu.

Takový rozdíl v zacházení nem?že být od?vodn?n tím, že se týká situací, které jsou objektivn? rozdílné. Pokud vnitrostátní právní úprava ne?iní pro ú?ely zdan?ní nemovitého majetku nabytého darováním a nacházejícího se v doty?ném ?lenském státu rozdíl mezi obdarovanými-nerezidenty, kte?í nabyli tento majetek od dárce-nerezidenta na stran? jedné a obdarovanými-nerezidenty nebo obdarovanými-rezidenty, kte?í nabyli takový majetek od dárce-rezidenta, jakož i obdarovanými-rezidenty, kte?í nabyli ten samý majetek od dárce-nerezidenta, na stran? druhé, nem?že, pokud jde o uplatn?ní nezdanitelné ?ástky ze základu dan? u tohoto nemovitého majetku, zacházet s t?mito obdarovanými v rámci téhož zdan?ní rozdíln?, aniž tím poruší požadavky práva Unie. Mezi t?mito dv?ma kategoriemi osob s ohledem na zp?soby a podmínky výb?ru darovací dan? totiž neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, jenž by mohl od?vodnit rozdílné zacházení.

Krom toho, ?lenský stát, na jehož území se nachází nemovitý majetek, který je p?edm?tem darování, nem?že k tomu, aby od?vodnil omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z jeho právní úpravy, namítat, že v jiném ?lenském stát?, jako je ?lenský stát, v n?mž mají bydlišt? dárce a obdarovaný v dob? uskute?n?ní darování, existuje nezávisle na jeho v?li možnost, aby obdarovaný využil totožné nezdanitelné ?ástky, která by mohla zcela nebo z?ásti kompenzovat újmu, která byla posledn? uvedené osob? zp?sobena tím, že se p?i výpo?tu darovací dan? splatné v prvním ?lenském státu uplatnila nezdanitelná ?ástka s nižší sazbou. Tak tomu je tím

spíše, když členský stát, ve kterém mají dárce a obdarovaný bydliště, uplatňuje nižší nezdánitelnou částku, než je částka, kterou přiznává členský stát, na jehož území se nachází nemovitý majetek, který je předmětem darování, nebo stanoví hodnotu tohoto majetku na vyšší úrovni, než je úroveň určená poslední uvedeným státem.

Mimoto riziko obcházení daňových ustanovení o důdání tím, že se uskuteční několik souběžných darování, nebo tím, že se převede veškerý majetek určité osoby prostřednictvím postupných darování rozložených v čase, nemůže odvodnit omezení nezdánitelné částky, která se uplatní ze základu daně, pokud se toto riziko jeví jako čistě hypotetické. Co se týče možnosti následných darování, platí, že i když členský stát, na jehož území se nachází nemovitost, která je předmětem darování, má zajisté právo ujistit se, že daňová pravidla v oblasti důdání nejsou obcházena rozložením darování mezi týmiž osobami do několika částí, existuje riziko obcházení ve vztahu k darování mezi osobami, které nemají bydliště v tomto členském státu, stejně tak v případě, kdy je jednou ze stran darování rezident. Jelikož vnitrostátní právní úprava stanoví s cílem zamezit takovým rozloženým darováním nestanoví, pokud jde o darování, kdy je jednou ze stran rezident, možnost uplatnit nezdánitelnou částku ve snížené výši, ale nanejvýš to, že nezdánitelná částka v plné sazbě, pokud jde o taková darování, bude odečtena pouze jednou, a to od základu daně vyplývajícího ze součtu hodnot dotyčných darů, nemůže být uplatněná nezdánitelná částka ve snížené výši, pokud k darování došlo mezi osobami-nerezidenty, považováno za vhodný prostředek pro dosažení cíle zamezit takovému obcházení.

Dotčená právní úprava nemůže být odvozena ani nezbytností zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému, jelikož daňové zvýhodnění v členském státu, na jehož území se nachází nemovitost, která je předmětem darování, vyplývající z odečtení nezdánitelné částky v plné výši od základu daně, pokud je alespoň jednou stranou darování rezidenta tohoto státu, není v tomto státu kompenzováno žádnou určitou daňovou zátěží z titulu daně darovací.

(viz body 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48–51, 54–56 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

22. dubna 2010(\*)

„Volný pohyb kapitálu – Články 56 ES a 58 ES – Daň darovací – Pozemek, na kterém je postavena nemovitost – Nárok na nezdánitelnou částku ze základu daně – Rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty“

Ve věci C-510/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Německo) ze dne 14. listopadu 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 24. listopadu 2008, v řízení

**Vera Mattner**

proti

## **Finanzamt Velbert,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, P. Lindh, A. Rosas, U. Løhmus a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. února 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Finanzamt Velbert F.-D. Rilingerm a G. Köhler, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 39 ES, 43 ES, 56 ES a 58 ES upravujících volný pohyb pracovníků, svobodu usazování a volný pohyb kapitálu.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi paní Verou Mattner a Finanzamt Velbert (finanční úřad ve Velbert, dále jen „Finanzamt“), jehož předmětem je výpočet daně darovací v případě darování stavebního pozemku nacházejícího se v Německu.

## **Právní rámec**

### *Právo Unie*

3 Článek 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/1, s. 10) stanoví:

„1. Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu řídí podle klasifikace uvedené v příloze I.

2. Převody spojené s pohybem kapitálu probíhají za stejných devizových podmínek, které platí pro běžné operace.“

4 Mezi způsoby pohybu kapitálu vyjmenovanými v příloze I směrnice 88/361 je v části XI této přílohy uveden osobní pohyb kapitálu, který zahrnuje zejména dary a podpory.

## Vnitrostátní právní úprava

5 Zákon o dani dědické a darovací [Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, ve znění zveřejněném dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), naposledy novelizovaném zákonem ze dne 10. října 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332), které je zněním platným v době, kdy nastaly skutkové okolnosti ve věci v původním řízení (dále jen „ErbStG“)], stanoví:

### „§ 1 Zdanitelná plnění

(1) Dani dědické (nebo darování) podléhají:

1. nabytí majetku z důvodu smrti;
2. darování mezi živými osobami;
3. [...]

(2) Pokud není stanoveno jinak, vztahují se ustanovení tohoto zákona týkající se přechodu majetku z důvodu smrti i na darování [...]

### § 2 Osobní daňová povinnost

(1) Daňová povinnost se vztahuje

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

Za rezidenty se považují:

- a) fyzické osoby, které mají v tuzemsku trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu,
- b) nemešťtí státní příslušníci, kteří trvale nepobývali v zahraničí více než pět let, aniž by měli v tuzemsku trvalé bydliště.

[...]

3. ve všech ostatních případech na přecházející majetek, který je tuzemským majetkem ve smyslu § 121 [zákon o oceňování (Bewertungsgesetz), ve znění zveřejněném dne 1. února 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230, dále jen „BewG“)].

[...]

### § 14 Zohlednění dřívějšího nabytí majetku

V případě opakovaného získání majetkových výhod od téže osoby v období deseti let se k naposledy nabytému majetku přičítá dříve nabytý majetek v jeho dřívější hodnotě. Od daně z celkové částky se odečítá daň z dříve nabytého majetku, která by byla vybrána na základě osobní situace nabyvatele a podle předpisů účinných ke dni posledního nabytí majetku. Namísto daně ve smyslu druhé věty se odečítá daň skutečně zaplacená za všechna dřívější nabytí majetku v případě, že je vyšší. [...]

### § 15 Daňové třídy

(1) Podle osobního vztahu nabyvatele k zřizovateli nebo dárci se rozlišují tyto třídy daňové třídy:

Daňová třída I:

1. [...]

2. dříve a nevlastní dříve [...]

[...]

#### § 16 Nezdánitelné části

(1) Osvobozeny od daně zůstávají v případech § 2 odst. 1 bodu 1 nabytí majetku

1. [...]

2. dříve ve smyslu daňové třídy I bodu 2 ve výši 205 000 eur.

(2) Nezdánitelná částka podle odstavce 1 se v případech § 2 odst. 1 bodu 3 nahrazuje částkou ve výši 1100 eur.

[...]

#### §19 Daňové sazby

1. Daň se vybírá podle následujících procentuálních sazeb:

Hodnota nabytého majetku

Procentuální sazba v daňové třídě I [...] [...]

do 52 000 eur včetně 7 [...] [...]

do 256 000 eur včetně 11 [...] [...]

[...]“.

6 Ustanovení § 121 BewG, ve znění zveřejněném dne 1. února 1991 (BGB1. 1991 I, s. 230), naposledy novelizovaném zákonem ze dne 13. prosince 2006 (BGB1. 2006 I, s. 2378), nazvané „Tuzemský majetek“, stanoví:

„Za tuzemský majetek se považuje:

[...]

2. nemovitý majetek nacházející se v Německu;

[...]“

#### **Spor v původním řízení a předložení otázka**

7 Na základě notářsky ověřené smlouvy ze dne 23. května 2007 získala V. Mattner, německá státní příslušnice, která žije více než 35 let v Nizozemsku, darem od své matky, která je rovněž německou státní příslušnicí a žije více než 50 let v Nizozemsku, stavební pozemek v hodnotě 255 000 eur nacházející se v Düsseldorfu (Německo).

8 Daňovým výměrem ze dne 24. ledna 2008 vyměřil Finanzamt Věze Mattner z důvodu daru, který získala, daň darovací ve výši 27 929 eur. Tato částka byla získána odečtením nezdánitelné částky ve výši 1100 eur z hodnoty pozemku a uplatněním sazby ve výši 11 % z výsledného základu daně.

9 Odvolání, které proti tomuto daňovému výměru podala V. Mattner, zamítl Finanzamt rozhodnutím ze dne 23. května 2008.

10 Vera Mattner podala k Finanzgericht Düsseldorf žalobu, kterou požaduje uplatnění nezdánitelné částky ve výši 205 000 eur, která je stanovena v případě darování dětem, jestliže dárce nebo nabyvatel má v době uskutečnění darování bydliště v tuzemsku.

11 Předkládající soud má za to, že § 16 odst. 2 ErbStG omezuje volný pohyb kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, jelikož dotčená nezdánitelná částka závisí na místě bydliště dárce nebo obdarovaného. Ve věci, která byla tomuto soudu předložena, by si tak v případě, že by V. Mattner nebo její matka měly bydliště v Německu, mohla první jmenovaná nárokovat nezdánitelnou částku ve výši 205 000 eur stanovenou v bodu 1 odst. 2 uvedeného § 16, což by mělo za následek, že základ daně by se snížil na pouhých 50 000 eur a vyměřená daň by se rovnala – vezme-li se v úvahu sazba ve výši 7 % použitelná podle § 19 odst. 1 ErbStG – částce ve výši 3500 eur namísto 27 929 eur.

12 Uvedený soud není přesvědčen o tom, že toto omezení volného pohybu kapitálu je odůvodněné, jelikož podle jeho názoru je situace osoby podléhající neomezené daňové povinnosti v Německu, které byl darován pozemek nacházející se v Německu, a osoby podléhající omezené daňové povinnosti v téže členské zemi, které byl rovněž darován pozemek nacházející se v Německu, objektivně srovnatelná.

13 V tomto ohledu předkládající soud tvrdí, že Bundesfinanzhof v rozsudku ze dne 21. září 2005 rozhodl, že mezi daňovými poplatníky podléhajícími neomezené povinnosti k dědické dani a daňovými poplatníky podléhajícími omezené povinnosti k této dani obecně existují natolik výrazné rozdíly, že vnitrostátní zákonodárce není povinen uplatnit vzhledem k tomuto dvěma kategoriím osob povinných k dani rovné zacházení, pokud jde o poskytnutí nezdánitelných částek, na které mají osobní nárok. Zatímco u první uvedených osob podléhá dědické dani veškerý nabytý majetek, u posledně uvedených osob se daňová povinnost omezuje na „tuzemský majetek“, jak je definován v § 121 BewG. Základ daně, na který je třeba uplatnit nezdánitelnou částku, se tedy zpravidla výrazně liší v závislosti na tom, zda se jedná o daňovou povinnost neomezenou, či omezenou.

14 Předkládající soud má nicméně pochybnosti o tom, zda se takové úvahy mohou uplatnit na daň darovací, jelikož v takovém případě podléhá dani pouze darovaný majetek, takže se základ daně neliší podle toho, zda osoby podléhají neomezené, či omezené daňové povinnosti. Tento soud má za to, že se rovněž nejeví, že by rozdílné zacházení s daňovými poplatníky podle toho, zda podléhají neomezené, či omezené daňové povinnosti, mohlo být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

15 Předkládající soud se dále táže, zda § 16 odst. 2 ErbStG je slučitelný s články 39 ES a 43 ES, jelikož důsledky daňové právní úpravy v oblasti darování jsou součástí aspektu, které státní příslušník členského státu může brát v potaz, když se rozhoduje, zda využije svobody, která je mu

přiznána Smlouvou o ES.

16 Za těchto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být články 39 ES a 43 ES, jakož i článek 56 ES ve spojení s článkem 58 ES vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu v oblasti [...] daně darovací, která v situaci, kdy pozemek nacházející se v tuzemsku nabývá darem nerezident, stanoví pro tuto osobu nezdanitelnou částku pouze ve výši 1100 eur, zatímco při darování téhož pozemku by byla, kdyby dárce nebo nabyvatel měl v době uskutečnění darování bydliště v dotyčném členském státu, přiznána nezdanitelná částka ve výši 205 000 eur?“

### **K předběžné otázce**

17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 39 ES, 43 ES, 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která pro účely výpočtu daně darovací stanoví, že nezdanitelná částka ze základu daně v případě darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud dárce nebo obdarovaný mají v době uskutečnění darování bydliště v jiném členském státu, než nezdanitelná částka, která by se uplatnila, kdyby alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v prvně uvedeném členském státu.

18 Podle ustálené judikatury zakazuje čl. 56 odst. 1 ES obecné omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 37, jakož i Arens-Sikken, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 28, a ze dne 12. února 2009, Block, C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, bod 18).

19 Jelikož Smlouva neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, Soudní dvůr již dříve uznal informativní hodnotu klasifikace obsažené v příloze I směrnice 88/361, třebaže tato klasifikace byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (po změně článek 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o ES; tyto články byly zrušeny Amsterodamskou smlouvou), přičemž podle úvodu této klasifikace je v ní obsažený seznam pouze demonstrativní (viz zejména rozsudek ze dne 23. února 2006, van Hiltten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 39; jakož i výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 38; Arens-Sikken, bod 29, a Block, bod 19). Dary a podpory se přitom objevují v oddíle XI přílohy I směrnice 88/361, který má název „Osobní pohyb kapitálu“ (rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 24).

20 Podobně jako daň ukládaná z důvodů, které spočívá v přechodu majetku zanechaného zřizovatelem na jednu nebo více osob a také spadá pod stejný oddíl uvedené přílohy I (viz, zejména, rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, Sb. rozh. s. I-123, bod 25; výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 39; Arens-Sikken, bod 30; Block, bod 20, jakož i rozsudek ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Sb. rozh. s. I-9807, bod 18), spadá tedy daňové zacházení s darováním, ať již jsou jeho předmětem peníze, nemovitosti nebo věci movité, pod ustanovení Smlouvy týkající se pohybu kapitálu s výjimkou případů, kdy jsou definicí znaky těchto operací naplněny v rámci území jediného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Perche, bod 27).

21 Situace, ve které osoba s bydlištěm v Nizozemsku poskytne ve prospěch jiné osoby s bydlištěm rovněž v tomto členském státě dar ve formě pozemku nacházejícího se v Německu, nemůže být považována za čistě interní situaci.

22 Darování, o které se jedná ve věci v původním řízení, tedy představuje operaci spadající

pod pohyb kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

23 Vzhledem k tomu, že předkládací rozhodnutí neobsahuje žádnou skutečnost, která by mohla spor v původním řízení spojit s volným pohybem pracovníků nebo svobodou usazování, není za těchto podmínek nezbytné zkoumat použitelnost článků 39 ES a 43 ES (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek *Busley a Cibrán Fernández*, bod 19).

24 Je tedy třeba nejprve zkoumat, zda, jak tvrdí V. Mattner v původním řízení i Komise Evropských společenství ve svých písemných vyjádřeních před Soudním dvorem, taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci původním řízení, představuje překážku pohybu kapitálu.

25 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora týkající se důdání vyplývá, že vnitrostátní ustanovení určující hodnotu nemovitého majetku pro účely výpočtu výše daně splatné v případě nabytí majetku darem mohou nejen odrazovat od nákupu nemovitého majetku v dotyčném členském státě, ale rovněž mít za následek snížení hodnoty daru osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než je stát, na jehož území se dotyčný majetek nachází (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky *Jäger*, bod 30; *Eckelkamp a další*, bod 43, jakož i *Arens-Sikken*, bod 36).

26 Co se týče případu darování, z téže judikatury vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 56 odst. 1 ES jakožto omezení pohybu kapitálu jsou také ta, jejichž následkem se snižuje hodnota daru osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než je stát, na jehož území se dotyčný majetek nachází a který zdaňuje darování tohoto majetku (viz, obdobně, výše uvedené rozsudky *van Hilten/van der Heijden*, bod 44; *Jäger*, bod 31; *Eckelkamp a další*, bod 44; *Arens-Sikken*, bod 37, jakož i *Block*, bod 24).

27 V tomto případě mají ustanovení vnitrostátního práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení – jelikož stanoví, že s darováním zahrnujícím nemovitý majetek nacházející se na území Spolkové republiky Německo je spojen nárok na nezdanitelnou částku ze základu daně, která je nižší, pokud dárce nebo obdarovaný mají bydliště v jiném členském státě, než je nezdanitelná částka, která by se uplatnila, kdyby jeden z nich měl bydliště na německém území, což vede k tomu, že první kategorie darování podléhá vyšší darovací dani, než je daň, která se ukládá v rámci druhé kategorie darování – za následek omezení pohybu kapitálu tím, že způsobují snížení hodnoty daru, jehož předmětem je takový majetek (viz, obdobně, výše uvedený rozsudek *Eckelkamp a další*, bod 45).

28 Vzhledem k tomu, že uvedená ustanovení činí uplatnění nezdanitelné částky ze základu daně u dotyčného nemovitého majetku závislé na místě bydliště dárce nebo obdarovaného v době uskutečnění darování, představuje tedy vyšší daňová zátěž, které podléhá darování mezi nerezidenty, omezení volného pohybu kapitálu.

29 Dále je třeba zkoumat, zda takto konstatované omezení volného pohybu kapitálu může být odvozeno s ohledem na ustanovení Smlouvy.

30 Podstatou tvrzení Finanzamt a německé vlády je, že darování uskutečněné mezi dárce a obdarovaným, kteří jsou nerezidenti, a darování, kdy je jednou ze stran rezident, ať už dárce nebo obdarovaný, jsou situacemi, které jsou objektivně odlišné. Zatímco v první situaci obdarovaný v Německu podléhá omezené daňové povinnosti vztahující se pouze k majetku nacházejícímu se v tomto členském státě, ve druhé situaci podléhá v této zemi neomezené daňové povinnosti vztahující se k veškerému nabytému majetku bez ohledu na to, kde se majetek nachází. V souladu s rozsudkem ze dne 14. února 1995, *Schumacker* (C-279/93, Recueil, s. I-225), nepředstavuje takové rozdílné zacházení diskriminací ve smyslu článků 56 ES a 58 ES, jelikož osobní situaci osoby povinné k dani posuzuje členský stát, na jehož území neomezená

daňová povinnost vznikla.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES článkem 56 ES „není 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“.

32 Toto ustanovení článku 58 ES musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem striktního výkladu. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště v členském státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz výše uvedené rozsudky Jäger, bod 40, Eckelkamp a další, bod 57, jakož i Arens-Sikken, bod 51).

33 Výjimka upravená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je totiž sama omezena odstavcem 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmějí představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastžené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“.

34 Je tedy třeba rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES a svévolnou diskriminací zakázanou odstavcem 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní daňová právní úprava – jako je právní úprava dotčená v předmětném řízení, která pro účely výpočtu daně darovací činí rozdíl, pokud jde o výši nezdanitelné částky, která se uplatní na základě daně u nemovitosti nacházející se v dotčeném členském státě, podle toho, zda dárce nebo obdarovaný má v době poskytnutí daru bydliště v tomto členském státě, nebo zda oba máli bydliště v jiném členském státě – mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Aby dále mohlo být rozdílné zacházení s tímto dvěma kategoriemi darování odvodněno, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou (viz rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29; výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, body 58 a 59, jakož i Arens-Sikken, body 52 a 53).

35 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdí Finanzamt a německá vláda, tento rozdíl v zacházení nemůže být odvodněn s tím, že se týká situací, které jsou objektivně rozdílné.

36 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru totiž vyplývá, že se částka darovací daně připadající na nemovitý majetek nacházející se v Německu vypočítá na základě ErbStG v závislosti na hodnotě tohoto majetku a na rodinném vztahu případně existujícím mezi dárce a obdarovaným. Ani jedno z těchto dvou kritérií přitom nezávisí na místě bydliště dárce nebo obdarovaného. Co se týče částky darovací daně splatné z titulu nemovitého majetku nacházejícího se v Německu, který je předmětem daru, nemůže tedy existovat žádný objektivní rozdíl odvozuující nerovnost v daňovém zacházení mezi situacemi osob, z nichž ani jedna nemá bydliště v tomto členském státu, a situací, ve které alespoň jedna z těchto posledně uvedených osob bydliště v uvedeném státu má. Situace Very Mattner je tedy srovnatelná se situací všech obdarovaných, kteří získají darem nemovitý majetek nacházející se v Německu od osoby s bydlištěm na německém území, se kterou mají rodinný vztah, jakož i se situací obdarovaného s bydlištěm na tomto území, který nabude tento majetek od takové osoby, která tam bydliště nemá (viz, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky Jäger, bod 44; Eckelkamp a další, bod 61, jakož i Arens-Sikken, bod 55).

37 Německá právní úprava v zásadě považuje jak obdarovaného v rámci darování mezi nerezidenty, tak obdarovaného v rámci darování, kdy je alespoň jednou ze stran rezident, za

osoby povinné k dani pro účely výb?ru darovací dan? p?ipadající na nemovitý majetek nacházející se v N?mecku. Pouze v p?ípad? nezdanitelné ?ástky, která se uplatní na základ dan?, ?iní tato právní úprava pro účely výpo?tu darovací dan? p?ipadající na nemovitý majetek nacházející se v N?mecku rozdíl v zacházení mezi darováním uskute?n?ným mezi nerezidenty a darováním, kdy je jednou ze stran rezident. Naopak ur?ení t?ídy a sazby dan? stanovených v § 15 a § 19 ErbStG se provádí podle stejných pravidel pro ob? dv? kategorie darování (viz, obdobn?, výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 62, jakož i Arens-Sikken, bod 56).

38 Pokud vnitrostátní právní úprava ne?iní pro účely zdan?ní nemovitého majetku nabytého darováním a nacházejícího se v doty?ném ?lenském státu rozdíl mezi obdarovanými-nerezidenty, kte?í nabyli tento majetek od dárce-nerezidenta na stran? jedné a obdarovanými-nerezidenty nebo obdarovanými-rezidenty, kte?í nabyli takový majetek od dárce-rezidenta, jakož i obdarovanými-rezidenty, kte?í nabyli ten samý majetek od dárce-nerezidenta na stran? druhé, nem?že, pokud jde o uplatn?ní nezdanitelné ?ástky ze základu dan? u tohoto nemovitého majetku, zacházet s t?mito obdarovanými v rámci téhož zdan?ní rozdíl?, aniž by tím porušila požadavky práva Unie. Tím, že vnitrostátní zákonodárce zacházel s darováním uskute?n?ným ve prosp?ch t?chto dvou kategorií osob stejn?, s výjimkou výše nezdanitelné ?ástky, kterou m?že obdarovaný nárokovat, totiž p?ipustil, že mezi ob?ma kategoriemi s ohledem na zp?soby a podmínky výb?ru darovací dan? neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, jenž by mohl od?vodnit rozdílné zacházení (viz, obdobn?, výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 63, jakož i Arens-Sikken, bod 57).

39 Kone?n? je t?eba p?ezkoumat, zda omezení pohybu kapitálu vyplývající z takové právní úpravy, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, m?že být objektivn? od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu.

40 Zprv? Finanzamt tvrdí, že pokud by ErbStG stanovil, že se v takové v?ci, o jakou se jedná v p?vodním ?ízení, použije totožná nezdanitelná ?ástka jak u darování mezi nerezidenty, tak darování, kdy je jednou ze stran rezident, mohla by V. Mattner tím, že by získala stejná da?ová zvýhodn?ní v ?lenském stát? bydlišt?, ve kterém podléhá neomezené da?ové povinnosti, využít kumulace nezdanitelných ?ástek.

41 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r v rámci své judikatury ohledn? volného pohybu kapitálu a d?dických daní již uvedl, že státní p?íslušník ur?itého státu nesmí být zbaven možnosti dovolávat se ustanovení Smlouvy z toho d?vodu, že využívá da?ových zvýhodn?ní, která mu umož?uje platná právní úprava jiného ?lenského státu než toho, v n?mž má bydlišt? (rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Barbier, C?364/01, Recueil, s. I?15013, bod 71, jakož i výše uvedený rozsudek Eckelkamp a další, bod 66).

42 V každém p?ípad?, ?lenský stát, na jehož území se nachází nemovitý majetek, který je p?edm?tem darování, nem?že k tomu, aby od?vodnil omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z jeho právní úpravy, namítat, že v jiném ?lenském stát?, jako je ?lenský stát, v n?mž mají bydlišt? dárce a obdarovaný v dob? uskute?n?ní darování, existuje nezávisle na jeho v?li možnost, aby obdarovaný využil totožné nezdanitelné ?ástky, která by mohla zcela nebo z?ásti kompenzovat újmu, která byla posledn? uvedené osob? zp?sobena tím, že se p?i výpo?tu darovací dan? splatné v prvním ?lenském státu uplatnila nezdanitelná ?ástka s nižší sazbou (viz, obdobn?, výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 68, jakož i Arens-Sikken, bod 65).

43 ?lenský stát se totiž nem?že dovolávat existence zvýhodn?ní p?iznaného jednostrann? jiným ?lenským státem, v projednávaném p?ípad? ?lenským státem, v n?mž mají dárce a obdarovaný bydlišt?, aby tak unikl povinností, které pro n?j vyplývají ze Smlouvy, zejména pak z jejích ustanovení o volném pohybu kapitálu (viz výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 69, a Arens-Sikken, bod 66).

44 Tak tomu je tím spíše, když – jak německá vláda tvrdila na jednání – šlenský stát, ve kterém mají dárce a obdarovaný bydliště, uplatňuje nižší nezdánitelnou částku, než je částka, kterou přiznává šlenský stát, na jehož území se nachází nemovitý majetek, který je předmětem darování, nebo stanoví hodnotu tohoto majetku na vyšší úrovni, než je úroveň určená tímto posledně uvedeným státem.

45 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru ostatně vyplývá, že při výpočtu darovací daně vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci původním řízení, vylučuje bez dalšího přiznání nezdánitelné částky v plné výši, pokud dárce nebo obdarovaný nemají bydliště v šlenském státu, na jehož území se nachází majetek, který je předmětem darování, aniž by se přihlíželo k případně obdobné nezdánitelné částce v jiném šlenském státu, v jakém mají například bydliště dárce a obdarovaný, nebo ke způsobu určení hodnoty tohoto majetku v posledně uvedeném šlenském státu.

46 Zadruhé Finanzamt a německá vláda tvrdí, že vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, tím, že nakládá s dědáním a darováním v podstatě stejným způsobem, má za cíl zabránit tomu, aby dotyčné osoby měly možnost obcházet daňová ustanovení o dědání tím, že uskuteční několik souběžných darování, nebo tím, že převeďte veškerý majetek určité osoby prostřednictvím postupných darování rozložených v čase. To je zvláště cílem ustanovení § 14 ErbStG, který v podstatě stanoví, že hodnota darů poskytnutých mezi stejnými osobami v období deseti let musí být pro účely uplatnění dědické a darovací daně seřazena.

47 Finanzamt a německá vláda tudíž tvrdí, že i kdyby se v projednávané věci darování týkalo pouze jediné nemovitosti, je legitimní, aby uvedená právní úprava při úpravě nezdánitelné částky, která se uplatní na darování mezi nerezidenty, vycházela ze zásady, podle které dárkyně v šlenském státě svého bydliště nebo v jiných státech disponuje dalšími aktivy, která převeďte ve stejné době na V. Mattner nebo která může převést následně na tuto osobu, aniž by podléhala v Německu darovací dani. Není přitom žádný důvod k tomu, aby takový šlenský stát, jako je Spolková republika Německo, který neuplatňuje právo zdanění ve vztahu k určitým odděleným aktivům, přiznal nezdánitelnou částku odpovídající přechodu veškerého majetku. V rámci neomezené daňové povinnosti přihlíží k osobní situaci Very Mattner stát, ve kterém má dárkyně bydliště, a nikoli tento šlenský stát.

48 V tomto ohledu ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by v projednávané věci V. Mattner získala ve formě daru v období deseti let, které předcházely darování, o které se jedná ve věci v původním řízení, jiný majetek od téhož dárce, takže riziko obcházení, které by mohlo vyplývat z existence předcházejících darování či dokonce souběžných, mezi stejnými stranami se zdá být hypotetické, a nemůže tak ve věci, o jakou se jedná v původním řízení, odvodnit omezení nezdánitelné částky, která se uplatní ze základu daně.

49 Mimoto, co se týče možnosti následných darování, je třeba konstatovat, že i když šlenský stát, na jehož území se nachází nemovitost, která je předmětem darování, má zajisté právo se ujistit, že daňová pravidla v oblasti dědání nejsou obcházena rozložením darování mezi těmiž osobami do několika částí, existuje riziko obcházení, které je v daném případě tvrzeno ve vztahu k darování mezi osobami, které nemají bydliště v tomto šlenském státu, stejně tak v případě, kdy je jednou ze stran darování rezident.

50 V tomto ohledu je třeba uvést, že § 14 ErbStG, který má za cíl zamezit takovým rozloženým darováním tím, že se pro účely výpočtu daňové povinnosti seřadí hodnota darů poskytnutých během období deseti let, přitom nestanoví, pokud jde o darování, kdy je jednou ze stran rezident, možnost uplatnit nezdánitelnou částku ve snížené výši, ale nanejvýš to, že nezdánitelná částka v plné sazbě, pokud jde o taková darování, bude odeřena pouze jednou, a to od základu daně.

vyplývajícího ze sou?tu hodnot doty?ných dar?.

51 Z toho vyplývá, že uplatn?ní nezdanitelné ?ástky ve snížené výši, jaké stanoví vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, pokud k darování došlo mezi osobami, které nemají bydlišt? v ?lenském stát?, na jehož území se nachází majetek, který je p?edm?tem darování, nem?že být považováno za vhodný prost?edek pro dosažení cíle, který tato právní úprava sleduje.

52 Zat?etí na jednání se n?mecká vláda dovolávala nezbytnosti zachovat soudržnost n?meckého da?ového systému a v tomto ohledu tvrdila, že je logické vyhradit da?ové zvýhodn?ní vyplývající z uplatn?ní nezdanitelné ?ástky v plné výši ze základu dan? u darování pouze osobám povinným k dani podléhajícím neomezené da?ové povinnosti ve ?lenském státu, na jehož území se nachází majetek, který je p?edm?tem darování, jelikož tento režim tím, že zahrnuje zdan?ní celosv?tového majetku osoby povinné k dani, je globáln? mén? výhodný než režim, který se uplatní na osoby povinné k dani podléhající omezené da?ové povinnosti v tomto státu.

53 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že sice z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nezbytnost zachovat soudržnost da?ového režimu m?že od?vod?ovat omezení výkonu základních svobod zaru?ených Smlouvou. Nicmén? pro to, aby takové od?vodn?ní bylo p?ijato, je nezbytné, aby byla prokázána existence bezprost?ední souvislosti mezi p?iznáním doty?ného da?ového zvýhodn?ní a kompenzací tohoto zvýhodn?ní ur?itou da?ovou zát?ží (viz výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42, a rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, Sb. rozh. s. I?8591, body 77 a 78).

54 V projednávané v?ci p?itom sta?í konstatovat, že da?ové zvýhodn?ní v ?lenském stát?, na jehož území se nachází nemovitost, která je p?edm?tem darování, vyplývající z ode?tení nezdanitelné ?ástky v plné výši od základu dan?, pokud je alespo? jednou stranou darování rezidenta tohoto státu, není v tomto stát? kompenzováno žádnou ur?itou da?ovou zát?ží z titulu dan? darovací.

55 Z toho vyplývá, že právní úprava, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nem?že být od?vodn?na nezbytností zachovat soudržnost n?meckého da?ového systému.

56 Na položenou otázku je tedy t?eba odpov?d?t tak, že ustanovení ?lánku 56 ES ve spojení s ?lánkem 58 ES musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové právní úprav? ?lenského státu, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která pro ú?ely výpo?tu dan? darovací stanoví, že nezdanitelná ?ástka ze základu dan? v p?ípad? darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud dárce a obdarovaný m?li v dob? uskute?n?ní darování bydlišt? v jiném ?lenském státu, než nezdanitelná ?ástka, která by se uplatnila, kdyby alespo? jeden z nich m?l v téže dob? bydlišt? v prvn? uvedeném ?lenském státu.

## **K náklad?m ?ízení**

57 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

**Ustanovení ?lánku 56 ES ve spojení s ?lánkem 58 ES musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové právní úprav? ?lenského státu, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která pro ú?ely výpo?tu darovací dan? stanoví, že nezdanitelná ?ástka ze základu dan? v p?ípad? darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud dárce a obdarovaný m?li v dob? uskute?n?ní darování bydlišt? v jiném ?lenském státu, než**

**nezdanitelná částka, která by se uplatnila, kdyby alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v prvně uvedeném členském státu.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.