

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

17. října 2013(*)

„Volný pohyb kapitálu – články 56 ES až 58 ES – Dědická daň – Zstavitel a dědic s bydlištěm v třetí zemi – Pozůstalost – Nemovitost nacházející se v německém státě – Nárok na nezdanitelnou částku ze základu daně – Rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty“

Ve věci C-181/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Německo) ze dne 2. dubna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 18. dubna 2012, v řízení

Yvon Welte

proti

Finanzamt Velbert,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (zpravodaj), C. Toader a E. Jarašičová, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. března 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Y. Welteho M. Duffnerem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Velbert A. Ludwigem, jako zmocněncem,
- za německou vládu A. Wiedmann a T. Henzem, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci, ve spolupráci s A. Lepière, avocate,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. června 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Y. Weltem, vdovcem po švýcarské státní příslušnici, která zemřela ve Švýcarsku, a Finanzamt Velbert (dále jen „Finanzamt“) v otázce výpočtu dědické daně ze zastavěného pozemku nacházejícího se v Německu, který zesnulá vlastnila.

Právní rámec

Unijní právo

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.), 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 K pohybu kapitálu uvedeným v příloze I směrnice 88/361 patří v bodě I „Přímé investice“, v bodě II „Investice do nemovitostí (nezahrnuté v bodě I)“ a v bodě XI „Osobní pohyb kapitálu“, který zahrnuje mimo jiné dědictví a odkazy.

Německá právní úprava

5 Zákon o dědické a darovací dani (Erb-schaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), ve znění zveřejněném dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), pozměněným ustanovením § 1 zákona o reformě dědické daně a pravidel oceňování (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) ze dne 24. prosince 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018, dále jen „“), obsahuje následující ustanovení:

„§ 1 Zdanitelná plnění

Dani dědické (nebo darovací) podléhají:

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

§ 2 Osobní daňová povinnost

Daňová povinnost se vztahuje

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:

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

nežádající 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 součástí tuzemského majetku ve smyslu § 121 [zákona o pravidlech oceňování (Bewertungsgesetz), dále jen „BewG“].

[...]

§ 3 Nabývání majetku z důvodu smrti

(1) Nabývání majetku z důvodu smrti zahrnuje:

1. Nabytí majetku důdáním [...]

[...]

§ 15 Daňové třídy

Podle osobního vztahu nabyvatele k zřizovateli nebo dárci se rozlišují tyto tři daňové třídy:

Daňová třída I:

manžel nebo manželka

[...]

§ 16 Nezdánitelné částky

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

1. manželem nebo manželkou do výše 500 000 eur [...]

[...]

Nezdánitelná částka podle odstavce 1 se v případech § 2 odst. 1 bodu 3 nahrazuje částkou ve výši 2000 eur.

[...]

§19 Sazba daně

Daň se vybírá podle následujících procentuálních sazeb:

Hodnota nabytého majetku podléhajícího dani

(§ 10)

do (v eur)

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

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

[...]"

6 Ustanovení § 121, BewG, ve znění změn provedených ustanovením § 2 zákona o reformě dědické daně a pravidlech oceňování ze dne 24. prosince 2008, nadepsané „Tuzemský majetek“ stanoví:

„Tuzemský majetek zahrnuje:

[...]

nemovitý majetek nacházející se v Německu;

[...]"

Spor v původním řízení a předložná otázka

7 Paní Welte-Schenkel, která se narodila v Německu, avšak po uzavření manželství s Y. Weltem se stala švýcarskou státní příslušnicí, zemřela dne 27. března 2009 ve Švýcarsku, kde bydlela se svým manželem. Její manžel je jejím jediným dědicem.

8 Zesnulá vlastnila pozemek nacházející se v Düsseldorfu (Německo), jehož hodnota k datu jejího úmrtí činila podle Finanzamt Düsseldorf-Süd 329 200 eur. Z informací poskytnutých Soudnímu dvoru vyplývá, že na tomto pozemku stál dům rodiče zesnulé, který zdědila po smrti své matky. Zesnulá byla také majitelkou účtů ve dvou bankách v Německu, na nichž se nacházel zůstatek ve výši 33 689,72 eur. Kromě toho byla majitelkou bankovních účtů ve švýcarských bankách, jejichž zůstatky dosahovaly celkové výše 169 508,04 eur.

9 Vým?rem ze dne 31. ?íjna 2011 vym??il Finanzamt Y. Weltovi d?ickou da? ve výši 41 450 eur. Tato ?ástka byla vypo?tena tak, že se od zdanitelného základu ur?eného pouze na základ? hodnoty pozemku nacházejícího se v Düsseldorfu ode?etl paušál ve výši 10 300 eur na náklady d?ického ?ízení a na tento základ se uplatnilo osvobození od dan? ve výši 2 000 eur podle § 16 odst. 2 ErbStG pro p?ípad d?dní mezi nerezidenty.

10 Rozhodnutím ze dne 23. ledna 2012 Finanzamt zamítl stížnost, kterou Y. Welte podal s cílem získat podle § 16 odst. 1 ErbStG osvobození ve výši 500 000 eur pro manžela, jde-li o p?ípad d?dní, kdy je alespo? jedna osoba rezidentem.

11 Yvon Welte podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k Finanzgericht Düsseldorf, p?i?emž tvrdil, že nerovné zacházení s poplatníky d?ické dan? v závislosti na tom, zda jsou rezidenty ?i nerezidenty, narušuje volný pohyb kapitálu zaru?ený Smlouvou o ES.

12 P?edkládající soud má pochybnosti o tom, zda je § 16 odst. 2 ErbStG v souladu s ?l. 56 odst. 1 ES a ?lánkem 58 ES. Podle prvn? uvedeného ustanovení má totiž Y. Welte jakožto osoba s omezenou da?ovou povinností nárok na nezdanielnou ?ástku z d?ictví pouze ve výši 2 000 eur. Pokud by však z?stavitelka ?i on sám m?li v okamžiku smrti bydlišt? v N?mecku, m?l by Y. Welte nárok na nezdanielnou ?ástku ve výši 500 000 eur podle ustanovení § 16 odst. 1 ErbStG, a nemusel by tedy d?ickou da? platit.

13 P?edkládající soud uvádí, že v rozsudku ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C?510/08, Sb. rozh. s. I?3553, bod 56), Soudní dv?r rozhodl, že ?lánky 56 ES a 58 ES brání takovému ustanovení, jako je § 16 odst. 2 ErbStG, které pro ú?ely výpo?tu dan? darovací stanoví, že nezdanielná ?ástka ze základu dan? v p?ípad? darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud dárce nebo obdarovaný mají v dob? uskute?n?í darování bydlišt? v jiném ?lenském stát?, než nezdanielná ?ástka, která by se uplatnila, kdyby alespo? jeden z nich m?l v téže dob? bydlišt? v prvn? uvedeném ?lenském stát?.

14 Tento soud však uvádí, že projednávaný spor se od v?ci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Mattner, liší ve dvou ohledech. Ke dni úmrtí m?la z?stavitelka i Y. Welte bydlišt? v t?etí zemi, a nikoli v ?lenském stát? Evropské unie. Y. Welte dále po z?stavitelce zd?dil nejen pozemek, ale i z?statky v n?meckých a švýcarských bankách. Jelikož byla zdan?na pouze ?ást d?ictví nacházející se v N?mecku, mohlo by tedy podle n?j být d?vodné p?iznat Y. Welteovi osvobození pouze ve výši 2 000 eur, a nikoli 500 000 eur.

15 S poukazem na rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (C?101/05, Sb. rozh. s. I?11531), a výše uvedený rozsudek Mattner však p?edkládající soud vyjad?uje pochybnosti o tom, zda tyto argumenty mohou ve v?ci v p?vodním ?ízení od?vodnit nerovné zacházení s rezidenty a nerezidenty. Zastává konkrétn? názor, že p?iznat Y. Welteovi osvobození pouze ve výši 2 000 eur p?ekra?uje meze toho, co je nezbytné k tomu, aby bylo zajišt?no rovné zacházení s rezidenty a nerezidenty. V projednávaném p?ípad? totiž byla hodnota pozemku nacházejícího se v Düsseldorfu, který p?edstavuje d?ictví podléhající dani v N?mecku, ocen?na na 329 200 eur, což je p?ibližn? 62 % hodnoty celého d?ictví, která dosahuje 532 397,76 eur. Skute?nost, že nebylo zdan?no p?ibližn? 38 % z hodnoty d?ictví, tedy m?že podle tohoto soudu jen st?ží od?vodnit, že výše nezdanielné ?ástky ?inila 2 000 eur namísto 500 000 eur.

16 Za t?chto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ?lánky 56 [ES] a 58 [ES] vykládány v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu v oblasti d?ické dan?, která v p?ípad?, že nabyvatel, který nemá bydlišt? v tuzemsku,

nabude pozemek nacházející se v tuzemsku d?d?ním po z?staviteli, který nem?l bydlišt? v tuzemsku, stanoví osvobození od dan? pouze ve výši 2 000 eur, zatímco kdyby m?l z?stavitel nebo nabyvatel v okamžiku vzniku práva na d?dictví bydlišt? v dot?eném ?lenském stát?, bylo by v p?ípad? nabytí d?d?ním p?iznáno osvobození ve výši 500 000 eur?“

K p?edb?žné otázce

17 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánky 56 ES a 58 ES vykládány v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu týkající se výpo?tu d?dické dan?, která stanoví, že v p?ípad? d?d?ní nemovitosti nacházející se v tomto stát?, kdy – jako za okolností ve v?ci v p?vodním ?ízení – m?li z?stavitel i d?dic v okamžiku úmrtí bydlišt? v t?etí zemi, jako je Švýcarská konfederace, je nezdanitelná ?ástka nižší než nezdanitelná ?ástka v p?ípad?, že by alespo? jeden z nich m?l v téže dob? bydlišt? v uvedeném ?lenském stát?.

18 ?lánek 56 odst. 1 ES obecn? zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi ?lenskými státy a mezi ?lenskými státy a t?etími zem?mi.

19 Jelikož Smlouva neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“, uznal Soudní dv?r informativní hodnotu klasifikace obsažené v p?íloze I sm?rnice 88/361, p?i?emž podle jejího úvodu je v ní obsažený seznam pouze demonstrativní (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Sb. rozh. s. I?1957, bod 39, jakož i ze dne 10. února 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C?25/10, Sb. rozh. s. I?497, bod 15).

20 Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že d?d?ní, jež spo?ívá v p?echodu majetku z?staveného zem?elou osobou na jednu ?i více osob podle bodu XI p?ílohy I sm?rnice 88/361 nadepsaného „Osobní pohyb kapitálu“, p?edstavuje pohyb kapitálu ve smyslu ?lánku 56 ES s výjimkou p?ípad?, kdy jsou jejich zakládající prvky omezeny hranicemi jediného ?lenského státu (viz zejména rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Barbier, C?364/01, Recueil, s. I?15013, bod 58; výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden, body 40 až 42, a rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Scheunemann, C?31/11, bod 22).

21 Situaci, kdy osoba s bydlišt?m ve Švýcarsku k okamžiku své smrti z?staví jiné osob?, která má bydlišt? v tomtéž stát?, majetek v?etn? nemovitosti nacházející se v N?mecku, z níž je v tomto ?lenském stát? vypo?tena d?dická da?, nelze považovat za ?ist? vnitrostátní situaci. D?d?ní, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, tedy p?edstavuje operaci spadající pod pohyb kapitálu ve smyslu ?l. 56 odst. 1 ES.

22 Je tedy t?eba nejprve zkoumat, zda, jak tvrdí Y. Welte v p?vodním ?ízení i Evropská komise ve svém písemném vyjád?ení p?ed Soudním dvorem, taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve v?ci p?vodním ?ízení, p?edstavuje p?ekážku pohybu kapitálu.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu ?l. 56 odst. 1 ES

23 Podle ustálené judikatury pat?í v p?ípad? d?d?ní k opat?ením zakázaným ?lánkem 56 odst. 1 ES jakožto omezení pohybu kapitálu zejména opat?ení, jež snižují hodnotu d?dictví rezidenta v jiném stát?, než je ?lenský stát, kde se nachází dot?ený majetek a který uvedený majetek zda?uje (viz zejména výše uvedený rozsudek Barbier, bod 62; rozsudky ze dne 11. zá?í 2008, Eckelkamp a další, C?11/07, Sb. rozh. s. I?6845, bod 44, a Arens-Sikken, C?43/07, Sb. rozh. s. I?6887, bod 37, jakož i výše uvedený rozsudek Missionswerk Werner Heukelbach, bod 22).

24 V projednávaném p?ípad? vnitrostátní právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení stanoví, že pokud v p?ípad? d?dictví zahrnujícího nemovitost nacházející se v N?mecku z?stavitel ani d?dic v tomto ?lenském stát? v okamžiku smrti nebydlel, nezdanitelná ?ástka je nižší než

nezdanitelná částka v případě, že by zřizovatel či dědic měli k tomuto okamžiku bydliště na německém území.

25 Je třeba uvést, že taková právní úprava, která jiní uplatní nezdaniitelné částky ze základu daně u dotyčného nemovitého majetku závislým na místě bydliště zesnulého nebo dědice v okamžiku úmrtí, vede k tomu, že dědčí takového majetku mezi nerezidenty podléhá vyšší daňové zátěži než dědčí mezi osobami, z nichž alespoň jedna je rezidentem, a snižuje tedy hodnotu uvedeného dědictví (obdobně viz výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, body 45 a 46; Mattner, body 27 a 28, jakož i Missionswerk Werner Heukelbach, bod 24).

26 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, je překážkou volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

K uplatnění čl. 57 odst. 1 ES týkajícího se omezení volného pohybu kapitálu ve vztahu ke třetím zemím

27 Německá a belgická vláda, jakož i Komise nicméně tvrdí, že takové omezení týkající se pohybu kapitálu ve vztahu k třetí zemi může být na základě čl. 57 odst. 1 ES přípustné.

28 Je třeba připomenout, že podle tohoto ustanovení není článkem 56 dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo unijního práva ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.

29 V tomto ohledu je nutné uvést, že čl. 57 odst. 1 ES, který taxativně stanoví, jaké pohyby kapitálu mohou být vyňaty z působnosti čl. 56 odst. 1 ES, nezmiňuje dědčí. Takové ustanovení musí přitom být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno restriktivně (obdobně viz výše uvedený rozsudek Eckelkamp a další, bod 57).

30 Německá vláda i Komise, k nimž se připojuje i belgická vláda, však zdrazují, že čl. 57 odst. 1 ES se použije na pohyby kapitálu zahrnující „přímé investice včetně investic do nemovitostí“. Dědčí nemovitého majetku je takovou investicí, pokud příjemce takového dědictví v důsledku přechodu všech práv a povinností zesnulého na dědice vstupuje do jeho postavení, což se týká vlastnictví uvedeného majetku. Dědčí takového druhu je tedy podle nich formou nabývání nemovitostí, kterou lze považovat za investici do nemovitostí.

31 Je však nutné konstatovat, že dědčí spadá do bodu XI přílohy I směrnice 88/361 nadepsaného „Osobní pohyb kapitálu“, jak bylo uvedeno již v bodě 20 tohoto rozsudku, zatímco „přímé investice“ či „investice do nemovitostí“ spadají do jiných bodů směrnice, a to bodů I a II uvedené přílohy.

32 Posledně uvedené pojmy sice nejsou ve Smlouvě definovány, avšak z výtu uvedeného v prvním bodě uvedené klasifikace a ze souvisejících vysvětlujících poznámek, jejichž informativní hodnotu již Soudní dvůr uznal, vyplývá, že pojem „přímé investice“ se týká investic, které provádějí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvořily nebo udržely dlouhodobé a přímé vztahy mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál určen, za účelem výkonu hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, body 34 a 35 a citovaná judikatura).

33 Ze samotného názvu bodu II přílohy I směrnice 88/361 přitom vyplývá, že „investice do nemovitostí“ podle tohoto bodu nezahrnují přímé investice podle bodu I této přílohy.

34 Za těchto podmínek je třeba, stejně jak učinil generální advokát v bodě 55 svého stanoviska, dospět k závěru, že čl. 57 odst. 1 ES, který zmíní „přímé investice včetně investic do nemovitostí“, se proto týká pouze investic do nemovitostí, které jsou přímými investicemi uvedenými v bodě I přílohy I směrnice 88/361.

35 Investice do nemovitostí „majetkové povahy“, jako je investice dotčená ve věci v původním řízení, které se týkají domu rodící zesnulé a byly uskutečny pro soukromé účely bez vazby na výkon hospodářské činnosti, naproti tomu do působnosti čl. 57 odst. 1 ES nespadají.

36 Takový závěr v souladu s restriktivním výkladem, který je nutné tomuto ustanovení přikládat jakožto výjimce z volného pohybu kapitálu, nemůže být na rozdíl od toho, co tvrdila Komise, v žádném případě zpochybněn výše uvedeným rozsudkem Scheunemann.

37 Je pravda, že Soudní dvůr v bodě 35 uvedeného rozsudku rozhodl, že se právní úprava belgického státu, která pro účely výpočtu daňové daně vylučuje použití některých daňových zvýhodnění na daňovník ve formě podílu na kapitálové společnosti se sídlem v této zemi, dotýká především výkonu svobody usazování a nikoli volného pohybu kapitálu, pokud tento podíl svému držiteli umožňuje, aby vykonával jistý vliv na rozhodování uvedené společnosti a určoval její činnosti. Soudní dvůr tedy nevycházel z klasifikace v příloze I ke směrnici 88/361 pro účely určení, jaká základní svoboda se na předmetnou situaci použije.

38 Projednávaná věc se naproti tomu týká výkladu výjimky z volného pohybu kapitálu v situaci, kdy se tato svoboda nesporně uplatní. Avšak zatímco základní svobody přiznané Smlouvou musí být vykládány široce, výjimky z takové svobody musí být, jak již bylo uvedeno v bodech 29 a 36 tohoto rozsudku, vykládány restriktivně.

39 Omezení, jako je omezení volného pohybu do této země, jako je Švýcarská konfederace, dotčené ve věci v původním řízení, proto nemůže být na základě čl. 57 odst. 1 ES vyřazeno z působnosti čl. 56 odst. 1 ES.

40 Za těchto podmínek je třeba zkoumat, zda lze zjištěné omezení volného pohybu kapitálu odvodit s ohledem na ustanovení Smlouvy.

K existenci odvoditelného omezení volného pohybu kapitálu na základě čl. 58 odst. 1 a 3 ES

41 Článek 58 odst. 1 písm. a) ES stanoví, že 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“.

42 Toto ustanovení článku 58 ES musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmetem restriktivního 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 rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, Sb. rozh. s. I-123, bod 40; výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, bod 57, jakož i Arens-Sikken, bod 51, a Mattner, bod 32).

43 Výjimka stanovená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je totiž sama omezena odst. 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmí představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastavené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“ (viz výše uvedené rozsudky Jäger, bod 41; Eckelkamp a další, bod 58; Arens-Sikken, bod 52, jakož i Mattner, bod 33).

44 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 ustálené judikatury přitom vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní daňová právní úprava – jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, která pro účely výpočtu dědické daně činí rozdíl, pokud jde o výši nezdánitelné částky, která se uplatní na základ daně u nemovitosti nacházející se v dotyčném členském státě, podle toho, zda zřizovatel nebo dědic měl v době dědění bydliště v tomto členském státě, nebo zda oba měli 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 opodstatněné naléhavým důvodem obecného zájmu. Aby dále mohlo být rozdílné zacházení odvoditelné, 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, jakož i výše uvedené rozsudky Eckelkamp a další, body 58 a 59, Arens-Sikken, body 52 a 53, a Mattner, bod 34).

Ke srovnatelnosti dotčených situací

45 Německá vláda, podporovaná belgickou vládou, tvrdí, že dědění mezi nerezidenty a dědění, jež se týká rezidenta, jsou objektivně odlišné situace. V první situaci má totiž dědic omezenou povinnost k dědické dani v Německu, a v tomto členském státě se proto zdaňují aktiva uvedená v § 121 BewG vázaná na tento stát, která tvoří „majetek v tuzemsku“. Ve druhém případě má naopak dědic neomezenou povinnost k dědické dani v Německu, a v tomto členském státě se proto na základě tzv. zásady „celosvětového majetku“ zdaní veškerý zděděný majetek neohledně na jeho složení či místo, kde se nachází.

46 Podle těchto vlád je v tomto ohledu právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení v souladu s judikaturou vycházející z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225), podle níž posuzuje celkovou daňovou způsobilost rezidenta státu, v němž se nachází jeho bydliště, a případně přiznává osvobození s ohledem na jeho osobní situaci, jelikož příjem získaný na území státu nerezidentem je mnohdy pouze částí jeho celkových příjmů. Stejně tak je v projednávané věci základ dědické daně u nerezidenta v zásadě nižší než u rezidenta.

47 Německá a belgická vláda k tomuto stejně jako předkládající soud dále uvádějí, že Soudní dvůr sice nešel cestou této argumentace ve výše uvedeném rozsudku Mattner, který se týkal téhož rozdílného zacházení, k jakému došlo ve věci v povodním řízení, avšak uvedený rozsudek se netýkal vyřízení dědické daně z celkové pozůstalosti, ale darovací daně z jediné nemovitosti, takže v takovém případě objektivně neexistoval rozdíl mezi darem v režimu omezené daňové povinnosti a darem v režimu neomezené daňové povinnosti.

48 Je však třeba uvést, že uvedenou argumentaci Soudní dvůr zamítl nejen, pokud jde o výpočet daně darovací v případě nemovitého majetku, jak tvrdí tyto vlády (výše uvedený rozsudek Mattner, body 35 až 38), ale i pokud jde o výpočet dědické daně z takového majetku (viz výše uvedené rozsudky Jäger, bod 44; Eckelkamp a další, body 61 až 63, jakož i Arens-Sikken, body 55 až 57).

49 V tomto ohledu Soudní dvůr judikoval, že co se týče částky dědické daně splatné z titulu nemovitého majetku nacházejícího se v Německu, neexistuje žádný objektivní rozdíl odvodňující nerovnost v daňovém zacházení mezi situacemi osob, z nichž ani jedna nemá bydliště v tomto členském státě, a situacím, ve které alespoň jedna z těchto osob bydliště v uvedeném státě má. Výše dědické daně z nemovitosti nacházející se v Německu je totiž vypočtena na základě ErbStG v závislosti na hodnotě tohoto nemovitého majetku a na osobní vazbě mezi zřizovatelem a dědicem. Ani jedno z těchto kritérií přitom není závislé na místě jejich bydliště (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Jäger, bod 44; Eckelkamp a další, bod 61, jakož i Arens-Sikken, bod 55).

50 N?mecká právní úprava dále v zásad? považuje jak d?dice v rámci d?d?ní mezi nerezidenty, tak d?dice v rámci d?d?ní, kdy je alespo? jednou ze stran rezident, za osoby povinné k dani pro ú?ely výb?ru d?dické 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 ú?ely výpo?tu d?dické dan? p?ipadající na nemovitý majetek nacházející se v N?mecku rozdíl v zacházení mezi d?d?ním mezi nerezidenty a d?d?ním, kdy je jednou ze stran rezident. Naproti tomu ur?ení t?ídy a sazby dan? stanovených v § 15 a § 19 ErbStG se provádí podle stejných pravidel.

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

52 Je sice t?eba p?ipustit, jak tvrdí n?mecká a belgická vláda, že zdanitelný základ u d?dictví v p?ípad? nerezidenta, který má omezenou povinnost k d?dické dani v N?mecku, je „v zásad?“ – slovy t?chto vlád – nižší než v p?ípad? d?dice rezidenta ?i nerezidenta, který má neomezenou povinnost k d?dické dani v tomto ?lenském stát?.

53 Tato okolnost však nem?že zpochybnit p?edchozí zjišt?ní, jelikož výše nezdanitelné ?ástky stanovená právními p?edpisy dot?enými ve v?ci v p?vodním ?ízení se nem?ní v závislosti na zdanitelném základu d?dictví, ale je totožná bez ohledu na jeho výši. Jak totiž vyplývá ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru, tato nezdanitelná ?ástka je p?iznána automaticky všem d?dic?m již na základ? toho, že mají povinnost k d?dické dani v N?mecku, aby tak bylo snížením celkové výše d?dictví zajišt?no osvobození ?ásti rodinného majetku. Nicmén?, stejn? jako toto postavení osoby povinné k dani nezávisí na míst? bydlišt? – jelikož dot?ené právní p?edpisy zda?ují d?dickou daní nabytí nemovitého majetku nacházejícího se v N?mecku bez ohledu na to, zda jsou z?stavitel a d?dic rezidenty ?i nikoli – ú?el ?áste?ného osvobození rodinného majetku se stejným zp?sobem dotýká všech osob povinných k d?dické dani v N?mecku, a? jsou rezidenty ?i nikoli, jelikož toto osvobození má snižovat celkovou hodnotu d?dictví.

54 P?íjemce d?dictví, u n?hož se základ dan? v N?mecku stejn? jako v p?ípad? Y. Welteho ve v?ci v p?vodním ?ízení vy?ísluje pouze z nemovitého majetku nacházejícího se v tomto ?lenském stát?, se m?že na rozdíl od Y. Welteho domáhat nezdanitelné ?ástky ve výši 500 000 eur, pokud tento d?dic takový majetek nabyl od osoby s bydlišt?m na n?meckém území a k této osob? ho pojil manželský svazek, nebo pokud uvedený d?dic na tomto území bydlel a nabyl tento majetek od takové osoby, která zde nebydlela.

55 Protože výše nezdanitelné ?ástky nezávisí na výši zdanitelného základu, ale d?dic na ni má nárok v d?sledku svého postavení osoby povinné k dani, není omezená da?ová povinnost d?dice-nerezidenta po z?staviteli-nerezidentovi okolností, která je schopná situaci tohoto d?dice z pohledu tohoto osvobození objektivn? odlišit od situace d?dice-nerezidenta po z?staviteli-rezidentovi nebo situace d?dice-rezidenta po z?staviteli-rezidentovi ?i nerezidentovi.

56 Z toho vyplývá, že situace Y. Welteho ve věci v p?vodním ízení je srovnatelná se situací d?dice, který po z?staviteli s bydlišt?m v N?mecku, k n?muž ho pojil manželský svazek, zd?dil nemovitý majetek nacházející se v tomto ílenském stát?, i se situací d?dice s bydlišt?m v N?mecku, který toto d?dictví nabyl po zesnulém manželovi, jenž v tomto ílenském stát? nem?l bydlišt?.

57 Je tudíž t?eba zkoumat, zda právní úprava, jako právní úprava dot?ená ve věci v p?vodním ízení, m?že být objektivn? od?vodn?na naléhavým d?vodem obecného zájmu, jak podp?rn? tvrdí n?mecká vláda.

K existenci naléhavého d?vodu obecného zájmu

58 N?mecká vláda zaprvé tvrdí, že právní úprava dot?ená ve věci v p?vodním ízení odpovídá zásad? da?ové soudržnosti. V režimu omezené da?ové povinnosti je totiž zvýhodn?ní spo?ívající ve sníženém da?ovém základu kompenzováno nevýhodou spo?ívající ve snížení nezdanitelné íástky, zatímco v režimu neomezené da?ové povinnosti je vyšší nezdanitelná íástka kompenzována vyšším da?ovým základem.

59 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že z judikatury Soudního dvora sice 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, jakož i rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, Sb. rozh. s. I?8591, body 77 a 78).

60 V projednávané věci p?itom posta?í konstatovat, že da?ové zvýhodn?ní v ílenském stát?, na jehož území se nachází nemovitost, která je p?edm?tem d?dictví, vyplývající z ode?tení nezdanitelné íástky v plné výši od základu dan?, pokud je alespo? jednou stranou d?dní rezident tohoto státu, není v tomto stát? kompenzováno žádnou ur?itou da?ovou zát?ží z titulu d?dické dan? (obdobn? viz výše uvedený rozsudek Mattner, bod 54).

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

62 N?mecká vláda zadruhé tvrdí, že vnitrostátní pravidla dot?ená ve věci v p?vodním ízení odpovídají zásad? ú?innosti da?ové kontroly. Sm?rnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ílenských stát? v oblasti p?ímých daní (Ú. v?st. L 336, s. 15) totiž podle ní stanoví rámec pro spolupráci p?íslušných orgán? ílenských stát?, který mezi nimi a p?íslušnými orgány t?etího státu neexistuje, pokud takový t?etí stát nep?ijal závazek vzájemn? si poskytovat pomoc. N?mecký správce dan? p?itom nemá možnost s jistotou zjiš?ovat d?dictví zesnulého, který bydlel ve Švýcarsku. Povinnost ú?edník? matriky zapisovat úmrtí, povinnost soud? a notá?? provést po?ízení pro p?ípad smrti íi vydat úmrtní list, jakož i povinnost n?kterých depozitá??, resp. správce fond? u?init prohlášení se týkají pouze n?meckých subjekt?. Za t?chto podmínek m?že vnitrostátní správce dan? vycházet pouze z údaj? poskytnutých d?dicem, aniž je m?že ov?ít.

63 Podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud podle právní úpravy ílenského státu závisí poskytnutí da?ového zvýhodn?ní na spln?ní podmínek, jejichž dodržení m?že být ov?eno pouze získáním údaj? od p?íslušných orgán? t?etí země, je v zásad? legitimní, že tento ílenský stát odmítá toto zvýhodn?ní poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedené t?etí země získat, zejména z d?vodu neexistence smluvní povinnosti posledn? uvedeného státu údaje

poskytnout (viz výše uvedený rozsudek A, bod 63; rozsudek ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 44, a ze dne 19. července 2012, A, C-48/11, bod 36).

64 Jak však uvedl generální advokát v bodech 76 a 77 svého stanoviska, informace uváděné německou vládou, které se konkrétně týkají úmrtního listu a dokumentů vydaných matričními úřady státu, v němž probíhá dědické řízení, může poskytnout dědic nebo případně správce daní tohoto státu v rámci dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oblasti dědické daně a nevyžadují zpravidla komplexní posouzení.

65 Na základě vnitrostátní právní úpravy má dědic s bydlištěm v Německu v každém případě nárok na odečtení nezdaniitelné částky v plné výši od základu daně v případě, že zdědil nemovitý majetek nacházející se v tomto členském státě od osoby, která v okamžiku smrti bydlela v této zemi.

66 Avšak i takové dědění stejně jako ve věci v původním řízení vyžaduje, aby příslušné německé orgány ověřily údaje o zřizovateli bydlícím v této zemi.

67 Za těchto podmínek nemůže německá vláda tvrdit, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která dědici v případě dědictví mezi rezidenty této země, jako je Švýcarská konfederace, neumožňuje odečíst nezdaniitelnou částku v plné výši od základu daně, je nutná k zachování účinnosti daňových kontrol.

68 Na položenou otázku je proto třeba odpovědět tak, že články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě dědění nemovitosti nacházející se v tomto státě, kdy – jako za okolností věci v původním řízení – mají zřizovatel i dědic v okamžiku úmrtí bydliště v této zemi, jako je Švýcarská konfederace, je nezdaniitelná částka nižší než nezdaniitelná částka v případě, že by alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v uvedeném členském státě.

K nákladům řízení

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

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

Články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě dědění nemovitosti nacházející se v tomto státě, kdy – jako za okolností věci v původním řízení – mají zřizovatel i dědic v okamžiku úmrtí bydliště v této zemi, jako je Švýcarská konfederace, je nezdaniitelná částka nižší než nezdaniitelná částka v případě, že by alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v uvedeném členském státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.