Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 17. března 2016 [1]

Věc C-123/15

Max-Heinz Feilen
proti
Finanzamt Fulda

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Volný pohyb kapitálu — Dědická daň — Právní úprava členského státu, která stanoví snížení dědické daně v případě, že dědictví zahrnuje majetek, který se již v průběhu předchozích deseti let stal předmětem dědictví podléhajícího v témže členském státě dědické dani — Majetek, který byl zděděn a zdaněn v jiném členském státě“

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), se týká výkladu čl. 63 odst. 1 SFEU a článku 65 SFEU. Byla podána ve sporu, v němž stojí M.-H. Feilen proti Finanzamt Fulda (Finanční úřad ve Fuldě) a jehož předmětem je zamítnutí žádosti M.-H. Feilena o snížení dědické daně použitelné na dědictví po jeho matce, ze strany posledně jmenovaného orgánu.

I – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

2. Článek 1 odst. 1 směrnice 88/361/EHS [2] stanoví:

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

3. V příloze I směrnice 88/361/EHS, v níž jsou vyjmenovány typy pohybu kapitálu, se v bodě XI, nadepsaném „Osobní pohyb kapitálu“, uvádí dědictví a odkazy.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

B – *Německé právo*

4. Ustanovení německého zákona o dědické a darovací dani (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz; dále jen „ErbStG“), použitelná na daňové období 2007 [3].

5. Ustanovení § 1 odst. 1 bodu 1 ErbStG stanoví, že dědictví spadají do působnosti tohoto zákona jakožto zdanitelná plnění.

6. Podle § 2 odst. 1 bodů 1 až 3 ErbStG se daňová povinnost vztahuje:

„1. v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 na veškerý přecházející majetek, pokud je zůstavitel v době smrti 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,

[…]

3. Ve všech ostatních případech na přecházející majetek, který je součástí tuzemského majetku ve smyslu § 121 zákona o pravidlech oceňování (Bewertungsgesetz).“

7. V ustanovení § 15 ErbStG jsou stanoveny daňové třídy. Odstavec 1 zní následovně:

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

Daňová třída I:

1. manžel a partner,

2. děti a nevlastní děti […].“

8. V ustanovení § 27 ErbStG je snížení dědické daně upraveno následovně:

3 — Ustanovení obsažená ve znění zveřejněném dne 27. února 1997 (Bundesgesetzblatt 1997 *Bundesgesetzblatt* I, s. 378) a naposledy změněném průvodním zákonem k zákonu o státním rozpočtu (Haushaltsbegleitgesetz) ze dne 29. prosince 2003 (*Bundesgesetzblatt* 2003 I, s. 3076, dále jen „ErbStG“).

„(1) Připadne-li osobám daňové třídy I z důvodu úmrtí majetek, který osoby této daňové třídy nabyly již během posledních deseti let před jeho pozdějším nabytím a který podléhal zdanění podle tohoto zákona, sníží se částka daně vztahující se na tento majetek s výhradou odstavce 3 následovně:

o ... procent	když doba mezi vznikem první a druhé daňové povinnosti
50	netrvá déle než 1 rok
45	trvá déle než 1 rok, nikoli však déle než 2 roky
40	trvá déle než 2 roky, nikoli však déle než 3 roky
35	trvá déle než 3 roky, nikoli však déle než 4 roky
30	trvá déle než 4 roky, nikoli však déle než 5 let
25	trvá déle než 5 let, nikoli však déle než 6 let
20	trvá déle než 6 let, nikoli však déle než 8 let
10	trvá déle než 8 let, nikoli však déle než 10 let

(2) […]

(3) Snížení daně podle odstavce 1 nesmí přesáhnout částku vyplývající z použití procentuálních sazeb uvedených v odstavci 1 na daň, kterou nabyvatel z dřívější doby uhradil za nabytí téhož majetku.“

II – **Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžná otázka**

9. Max-Heinz Feilen, který má bydliště v Německu, je jediným dědicem po své matce, která zemřela v roce 2007 v témže členském státě, ve kterém měla také poslední bydliště. Toto dědictví po matce sestávalo v podstatě z podílu na dědictví po její dceři, která zemřela v roce 2004 v Rakousku, kde žila i matka až do úmrtí své dcery. Vzhledem k tomu, že pozůstalost po dceři byla v Rakousku rozdělena až po úmrtí matky, příslušnou dědickou daň ve výši 11 961,91 eura zaplatil M.-H. Feilen.

10. Max-Heinz Feilen v přiznání k dědické dani z dědictví po matce, které podal v Německu, zaprvé započetl dědickou daň zaplacenou v Rakousku ke dluhu váznoucímu na dědictví a zadruhé požádal o snížení daně podle § 27 ErbStG. Finanzamt Fulda (Finanční úřad ve Fuldě) ve svém rozhodnutí ze dne 28. října 2009 sice odečetl od základu daně dědickou daň zaplacenou v Rakousku, snížení daně však odmítl.

11. Finanzgericht (finanční soud) zamítl žalobu, kterou podal M.-H. Feilen proti rozhodnutí Finanzamt Fulda, s odůvodněním, že § 27 ErbStG předpokládá dřívější nabytí zděděného majetku zdaněného podle tohoto zákona a že takový případ nenastal, neboť okolnost, že matka předtím nabyla majetek dcery, nezakládala v Německu povinnost k dědické dani [4].

12. Předkládající soud, k němuž byl podán opravný prostředek „Revision“, vyjádřil pochybnosti ohledně slučitelnosti § 27 ErbStG s unijním právem.

13. Uvádí zaprvé, že dědictví, jež nabyl žalobce v původním řízení, by mohlo spadat do působnosti ustanovení unijního práva o volném pohybu kapitálu. Dědění, jež spočívá v přechodu majetku zůstaveného zemřelou osobou na jednu či více osob, totiž spadá do působnosti bodu XI přílohy I směrnice 88/361 a představuje tedy pohyb kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU, vyjma

4 — V okamžiku úmrtí dcery nebyla matka ani dcera rezidentem Německa ve smyslu § 2 odst. 1 bodu ErbStG a dědictví po dceři obsahovalo pouze zahraniční majetek ve smyslu § 2 odst. 3 ErbStG (který je opakem „tuzemského“ majetku).

případů, kdy jsou jejich zakládající prvky omezeny hranicemi jediného členského státu [5]. Dědictví, jež nabyl M.-H. Feilen, by proto podle mínění předkládajícího soudu nemuselo být považováno za výlučně vnitrostátní případ, neboť dotyčný nabyl majetek své matky, jehož podstatnou část tvořil podíl matky na rakouském dědictví po její dceři, tj. zahraniční majetek.

14. Zadruhé předkládající soud uvádí, že zamítnutí snížení dědické daně podle § 27 odst. 1 ErbStG by mohlo představovat omezení pohybu kapitálu, neboť jeho účinkem je snížení hodnoty dědictví zahrnujícího majetek podléhající zahraniční dědické dani [6]. Přesto má však v tomto ohledu pochybnosti, a to ve světle rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), který v situaci dvojího zdanění vyloučil, že by ErbStG vedl k omezení pohybu kapitálu, a to z důvodu, že členské státy nemají povinnost přizpůsobit svůj vlastní daňový systém různým daňovým systémům jiných členských států a disponují – s výhradou dodržování unijního práva – v dané oblasti jistou autonomií.

15. Zatřetí se předkládající soud táže, zda lze takovéto omezení případně odůvodnit. V této souvislosti si zaprvé klade otázku, zda § 27 odst. 1 ErbStG zavádí rozdílné zacházení, které povoluje čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU, nebo svévolnou diskriminaci, která je zakázána na základě čl. 65 odst. 3 SFEU, a zadruhé, zda omezení, jež je výše uvedeným ustanovením zavedeno, není odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, jehož cílem je zachovat soudržnost německého daňového systému.

16. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání zásada volného pohybu kapitálu podle čl. 63 odst. 1 SFEU ve spojení s článkem 65 SFEU právní úpravě členského státu, která při nabytí majetku z důvodu úmrtí osobami určité daňové třídy stanoví snížení dědické daně, pokud pozůstalost zahrnuje majetek, který byl již nabyt osobami této daňové třídy během posledních deseti let předcházejících pozdějšímu nabytí, a z tohoto dříve nabytého majetku byla v daném členském státě vyměřena dědická daň, kdežto v případě, kdy byla z dříve nabytého majetku vybrána dědická daň v jiném členském státě, je snížení daně vyloučeno?“

III – **Řízení před Soudním dvorem**

17. Vyjádření byla předložena M.-H. Feilenem, vládami Německa, Španělska a Spojeného království, jakož i Evropskou komisí. Všichni zúčastnění s výjimkou španělské vlády byli vyslechnuti na jednání konaném dne 27. ledna 2016.

IV – **Posouzení**

A – *Shrnutí argumentů účastníků řízení*

18. Max-Heinz Feilen navrhuje Soudnímu dvoru, aby položenou otázku zodpověděl kladně. Uvádí, že podle judikatury Soudního dvora spadá dědění do působnosti volného pohybu kapitálu. Dále má za to, že situace, která nastala ve věci v původním řízení, není srovnatelná se situací rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), neboť v projednávané věci se nejedná o souběžné zdanění, které zakládá kumulativní účinek, nýbrž výlučně o vnitrostátní vazbu na předchozí dědění. Kromě toho tvrdí, že dané omezení nemůže být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, tj. zachováním soudržnosti německého daňového systému, neboť neexistuje přímá souvislost mezi daňovou výhodou (přiznání snížení dědické daně) a nevýhodou (zdanění předchozího dědictví). Dotčené snížení dědické daně nebylo totiž přiznáno ve vztahu k dříve dosaženému vnitrostátnímu daňovému příjmu.

5 — Rozsudek Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Rozsudek Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 41).

19. Německá vláda naopak Soudnímu dvoru navrhuje, aby položenou otázku zodpověděl záporně.

20. Zastává totiž názor, že dotčené vnitrostátní ustanovení nepředstavuje omezení pohybu kapitálu, neboť snížení hodnoty dědictví zahrnujícího zahraniční majetek není důsledkem uplatnění výše uvedeného ustanovení a potažmo zdanění provedeného v Německu, nýbrž důsledkem okolnosti, že došlo k souběžnému výkonu zdaňovací pravomoci ze strany Spolkové republiky Německo a Rakouské republiky. Německá vláda se proto domnívá, že řešení uvedené v rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92) lze na projednávanou věc vztáhnout v tom smyslu, že Spolková republika Německo nemá povinnost upravit svůj vlastní daňový systém s přihlédnutím k dědickým daním zaplaceným v jiných členských státech, a to ani v případě, že to povede ke dvojímu zdanění dědictví.

21. Podpůrně německá vláda tvrdí, že rozlišování mezi předchozím děděním zdaněným v Německu a předchozím děděním zdaněným v jiném členském státě, které zavádí § 27 odst. 1 ErbStG, nevede k zakázané diskriminaci, neboť vnitrostátní a přeshraniční situaci nelze objektivně srovnat, což je dáno tím, že Spolková republika Německo nemá v obou těchto případech stejné právo výběru daně.

22. Také španělská vláda navrhuje, aby byla položená otázka zodpovězena záporně. Trvá na tom, že existuje naléhavý důvod obecného zájmu, který odůvodňuje rozlišení podle místa zdanění majetku, které je zavedeno v § 27 ErbStG, přičemž tímto důvodem je konkrétně nezbytnost zachovat soudržnost německého daňového systému.

23. Zcela shodný názor zastává i vláda Spojeného království. Má za to, že dotčená německá právní úprava nezavádí žádné omezení volného pohybu kapitálu, neboť Spolková republika Německo nezatížila zahraniční majetek matky žalobce v původním řízení vyšší dědickou daní, než jakou zatěžuje majetek nacházející se výlučně v Německu. Podle mínění vlády Spojeného království totiž tato právní úprava ukládá vyšší dědickou daň pouze v případě, že majetek nebyl v Německu v průběhu předchozích deseti let zatížen dědickou daní, a to bez ohledu na to, kde se nacházel. Za těchto okolností zastává názor, že situace, která nastala v projednávané věci, je obdobná situaci, která existovala v rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), neboť dvojí zdanění bylo výsledkem souběžného výkonu zdaňovací pravomoci ze strany dvou členských států.

24. Vláda Spojeného království kromě toho tvrdí, že dotčené omezení volného pohybu kapitálu je odůvodněno nezbytností zachovat soudržnost německého daňového systému, což se shoduje s názorem, který zastávaly ostatní vlády v souvislosti s otázkou existence přímé souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a určitou daňovou zátěží.

25. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr zodpověděl položenou otázku kladně.

26. Komise je toho názoru, že § 27 ErbStG zavádí omezení pohybu kapitálu, neboť tím, že zvýhodňuje po sobě jdoucí nabytí „vnitrostátního“ majetku, který byl již zdaněn v Německu, přispívá ke snížení hodnoty zděděného majetku pocházejícího z jiného členského státu [7]. Tento majetek totiž podléhá vyššímu zdanění než „vnitrostátní“ majetek, takže z pohledu zemřelé osoby i dědice se může postup, kdy jsou uvolněny investice v jiném členském státě a posléze zachovány v tomtéž státě a převedeny na dědice v Německu, jevit jako méně zajímavý. V této souvislosti Komise poukazuje na okolnost, že řešení uvedené v rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92) není použitelné, neboť skutkové okolnosti obou věcí nejsou srovnatelné.

27. A konečně má Komise za to, že dotčené opatření nemůže být považováno za odůvodněné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU. Z objektivního pohledu neexistuje žádný rozdíl v situacích, který by byl způsobilý odůvodnit nerovné daňové zacházení, co se týče výše dědické daně dlužné z titulu vnitrostátního majetku a z titulu zahraničního majetku, neboť v obou těchto případech se při výpočtu

7 — Je odkazováno na rozsudek Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 30 a násl.).

výše daně vychází z hodnoty majetku zahrnutého do dědictví. Skutečnost, že daňová výhoda se přiznává pouze ve prospěch vnitrostátního majetku, nevyplývá *ratio legis* z § 27 ErbStG, jehož cílem je zamezit přílišnému snížení hodnoty rodinného majetku v případě, že během poměrně krátkého období dojde k několika po sobě jdoucím děděním, a to bez ohledu na to, kde se daný majetek nachází.

28. Komise má za to, že v projednávané věci nepřipadá v úvahu ani odůvodnění nezbytností zachovat soudržnost daňového systému, neboť daňová zátěž nespočívá na tomtéž daňovém poplatníku, jemuž bylo přiznáno daňové zvýhodnění [8], vzhledem k tomu, že osobou povinnou k zaplacení první dědické daně v Rakousku byl žalobce v původním řízení, který jednal jakožto zákonný dědic zemřelé osoby, a osobou povinnou k zaplacení druhé dědické daně v Německu byl samotný žalobce.

B – *Analýza*

1. Spadá dědění dotčené v původním řízení do působnosti unijního práva, konkrétně do působnosti volného pohybu kapitálu?

29. Jak sám Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) uvádí v předkládacím rozhodnutí, je zcela zjevné, že tato otázka musí být zodpovězena kladně.

30. Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice spadají přímé daně do pravomoci členských států, avšak členské státy musejí při výkonu pravomoci v této oblasti dodržovat unijní právo [9].

31. Z ustálené judikatury dále vyplývá, že „dědění, jež spočívá v přechodu majetku zůstaveného zemřelou osobou na jednu či více osob podle bodu XI přílohy I směrnice 88/361 nadepsaného ‚Osobní pohyb kapitálu', představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU s výjimkou případů, kdy jsou jejich zakládající prvky omezeny hranicemi jediného členského státu" [10].

32. Vzhledem k tomu, že M.-H. Feilen nabyl zahraniční (rakouský) majetek, dědictví jím získané nemůže být samozřejmě považováno za čistě vnitrostátní transakci.

33. Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba dále přezkoumat, zda taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčena ve věci v původním řízení, představuje omezení volného pohybu kapitálu.

2. Zavádí § 27 odst. 1 ErbStG omezení volného pohybu kapitálu?

34. Volný pohyb kapitálu je omezen, pokud se na objektivně srovnatelné situace uplatní rozdílné daňové zacházení.

8 — Komise vychází z rozsudku Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 60).

9 — Rozsudky Komise v. Francie (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 21), Komise v. Řecko (C-155/09, EU:C:2011:22, bod 39) a Komise v. Rakousko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 23).

10 — Viz zejména rozsudky Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, bod 58), van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, body 40 až 42), Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, bod 22), a Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 20). Dále pro ilustraci, co se týče dědické daně (či darovací daně), viz zejména rozsudky Geurts a Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp a další (C-11/07, EU:C:2008:489), Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), Block (C-67/08, EU:C:2009:92), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), Komise v. Španělsko (C-127/12, EU:C:2014:2130), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), a Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Viz rovněž probíhající věci Hünnebeck, C-479/14 (mé stanovisko bylo předneseno dne 18. února 2016), a Sparkasse Allgäu, C-522/14 [viz stanovisko generálního advokáta Szpunara přednesené ve věci Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

35. Rád bych připomněl, že podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU není článkem 63 SFEU dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, v nichž se rozlišuje mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí v téže situaci, co se týče místa jejich bydliště nebo místa, kde je investován jejich kapitál. Tato odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu musí být vykládána striktně a nesmí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 SFEU. Rozdílné zacházení může být považováno za slučitelné s ustanoveními Smlouvy, která se týkají volného pohybu kapitálu, pouze pokud zaprvé se rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo zadruhé je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [11].

36. V projednávané věci je existence rozdílného daňového zacházení zjevná.

37. Vycházíme-li tak jako Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) ze zásady, že dotčené ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že daňová výhoda se přiznává pouze v případě, že předchozí nabytí majetku bylo zdaněno v Německu, je totiž třeba konstatovat, že tato právní úprava zvýhodňuje po sobě jdoucí nabytí „vnitrostátního majetku“ (osobami spadajícími do „daňové třídy I“ [12]), který byl již v Německu zatížen dědickou daní během předchozího nabytí z důvodu úmrtí, oproti po sobě jdoucím nabytím „zahraničního majetku“, jehož předchozí nabytí nebylo zdaněno v Německu, nýbrž v jiném členském státě.

38. Než s konečnou platností určíme, zda se jedná o omezení volného pohybu kapitálu, je vhodné odkázat na několik rozsudků Soudního dvora, jichž se účastníci ve značné míře dovolávají, neboť se týkají německé právní úpravy v oblasti dědické daně.

39. V rozsudku Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 32) [13] Soudní dvůr rozhodl, že „[v] projednávané věci mají vnitrostátní ustanovení dotčená v původním řízení v rozsahu, v jakém vedou ke skutečnosti, že dědictví zahrnující zemědělský a lesnický majetek nacházející se v jiném členském státě podléhá v Německu vyšší dědické dani, než kdyby se majetek tvořící dědictví nacházel výhradně na území posledně uvedeného státu, za následek omezení pohybu kapitálu prostřednictvím snížení hodnoty dědictví zahrnujícího takový majetek, který se nachází mimo německé území“.

40. Přezkumem německé právní úpravy obsažené v ErbStG se Soudní dvůr zabýval také v rozsudcích Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 25) a Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 43), přičemž uvedl, že taková právní úprava, jaká činí uplatnění nezdanitelné částky ze základu daně u dotyčného nemovitého majetku závislým na místě bydliště zesnulého nebo dědice v okamžiku úmrtí, vede k tomu, že dědění takového majetku mezi nerezidenty podléhá vyšší daňové zátěži než dědění mezi osobami, z nichž alespoň jedna je rezidentem, a snižuje tedy hodnotu uvedeného dědictví [14].

11 — Viz rozsudky Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, bod 43), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 29), a Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, bod 45).

12 — Podle § 15 odst. 1 ErbStG jsou za rodinné příslušníky zůstavitele spadající do „daňové třídy I“ považováni manžel a partner, děti a nevlastní děti, potomci dětí a nevlastních dětí, jakož i rodiče a prarodiče při nabytí majetku z důvodu úmrtí.

13 — Viz O'Shea, T., ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules, Tax Notes International, February 11, 2008, s. 468 a násl.; Michel, V., Impôt sur les successions et situation du bien imposé, Europe, březen 2008, s. 16; Leistentritt, M., Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr, ELR 7-8/2008, s. 271 a násl.; Kemmeren, E. C. C. M., The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012 (Linde Verlag, Vídeň) 2013, s. 147 až164.

14 — Co se týče ErbStG a otázky jeho slučitelnosti s unijním právem, viz mimo jiné Fraberger, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, s. 302, Tumpel, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, s. 27, Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?, RdW 2005, s. 449, Fellner, Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?, SWK 2006, s. 571, Fraberger/Burgstaller/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, s. 707 (715), a Petritz, M., ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer, RdW 2008/125, s. 174.

41. Ve výše uvedených věcech stát, v němž měla bydliště zemřelá osoba, zatížil zahraniční majetek vyšší dědickou daní, než kdyby se majetek tvořící dědictví nacházel výhradně na území posledně uvedeného státu [15] (stát zdaňující oba tyto majetky) nebo počítal výši nezdanitelné částky nebo základu daně v případě darování nemovitosti nacházející se v Německu odlišně podle toho, zda měli dárce nebo obdarovaný bydliště v Německu (v obou těchto případech vznikla povinnost zaplatit darovací daň) [16].

42. Ve všech těchto třech výše uvedených rozsudcích dospěl Soudní dvůr k závěru, že neexistuje žádný objektivní rozdíl mezi situací osob, z nichž žádná nemá bydliště v Německu, a situací osob, z nichž má alespoň jedna bydliště v tomto státě, ani mezi dědictvím zahrnujícím majetek nacházející se v Německu a dědictvím, u něhož se majetek nachází v jiném členském státě, neboť podle ErbStG se v případě nemovitosti nacházející se v Německu vypočte výše dědické daně současně podle hodnoty této nemovitosti a podle osobní vazby mezi zemřelou osobou a dědicem. Ani jedno z těchto dvou kritérií tedy nezávisí na místě bydliště stran nebo na místě, na němž se nachází majetek. Mezi výše uvedenými situacemi proto neexistuje žádný objektivní rozdíl, který by mohl vést k závěru, že rozdílné daňové zacházení, které je na tyto situace uplatňováno, je slučitelné se Smlouvou.

43. Někteří ze zúčastněných odkazovali rovněž na rozsudek Block (C-67/08, EU:C:2009:92), přičemž německá vláda a vláda Spojeného království zastávaly názor, že zmíněný rozsudek je *mutatis mutandis* použitelný na projednávanou věc. Ve výše uvedené věci byla německé rezidentce M. Block uložena povinnost odvést německou dědickou daň ze zděděného majetku nacházejícího se ve Španělsku, aniž jí bylo povoleno odečíst od této daně dědickou daň zaplacenou ve Španělsku, neboť v oblasti dědictví neexistuje mezi Spolkovou republikou Německo a Španělským královstvím žádná smlouva o zamezení dvojímu zdanění.

44. Ve zmíněné věci Soudní dvůr prohlásil, že nedošlo k omezení volného pohybu kapitálu, neboť měl za to, že takové dvojí zdanění, o něž šlo ve zmíněné věci, vyplývalo ze souběžného výkonu zdaňovacích pravomocí dvou členských států.

45. Zastávám nicméně názor, že projednávaná věc se od výše uvedených rozsudků liší.

46. Zaprvé, v právní situaci dvojího zdanění, která vedla k vydání rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), nedocházelo k rozdílnému daňovému zacházení, neboť německá právní úprava zaváděla vůči všem daňovým poplatníkům stejné zacházení. Je pravda, že M. Block by zaplatila menší daň, pokud by se veškerý její majetek nacházel v Německu, ale nevýhoda, kterou nesla, nebyla důsledkem uplatnění německého právního předpisu. Vyplývala totiž ze souběžného výkonu zdaňovacích pravomocí dvou členských států [17].

47. Naproti tomu projednávaná věc se na rozdíl od věcí, v nichž byly vydány rozsudky Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), a Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148), vyznačuje tím, že v ní neexistuje objektivní srovnatelnost různých situací, tj. situace daňového poplatníka, jenž je rezidentem Německa a zdědil majetek, který již byl v průběhu předchozích deseti let v Německu zdaněn, a situace jiného daňového poplatníka, jenž je rovněž rezidentem Německa a zdědil majetek, který již byl v průběhu stejně dlouhého časového úseku zdaněn, avšak v jiném členském státě.

15 — Rozsudek Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 32), a stanovisko generálního advokáta Mazáka přednesené ve věci Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, bod 35).

16 — Rozsudky Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 25), a Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 43).

17 — Rozsudky Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), a Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, body 26 a násl.).

48. Rád bych na tomto místě připomněl několik úvah, jež jsem v souvislosti s výše uvedeným problémem srovnatelnosti uvedl ve svém stanovisku předneseném ve věci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, body 37 až 40):

„37. [...] situace rezidentů a nerezidentů nejsou srovnatelné z hlediska daňového systému členského státu, pokud tento členský stát nemá pravomoc zdanit nerezidenty nebo tuto pravomoc nevykonává[18].

38. Právě tento požadavek vysvětluje domněnku vyslovenou Soudním dvorem v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24), podle které ‚stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě […] se […] nenacházejí v situaci srovnatelné se situací stálých provozoven rezidentů s *ohledem na opatření přijatá členským státem s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti – rezidenta*‘ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska)[19].

39. Tato myšlenka není nová. Soudní dvůr již v rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) rozhodl, že akcionáři-fyzické osoby mateřské společnostI-nerezidenta ve Spojeném království nemají nárok na přiznání stejné slevy na dani jako akcionáři-fyzické osoby mateřské společnosti-rezidenta ve Spojeném království na dividendy placené dceřinými společnostmi-rezidenty ve Spojeném království, pokud tyto dividendy vyplácené do zahraničí nepodléhají žádné britské dani. Soudní dvůr ve svém rozsudku upřesnil, že jinak by tomu bylo, pokud by si Spojené království, prostřednictvím dohody o zamezení dvojího zdanění nebo na základě jednostranného rozhodnutí, vyhradilo právo uvalit na dividendy vyplácené do zahraničí britskou daň z příjmu.

40. Na základě těchto úvah Soudní dvůr rozhodl, že články 49 SFEU a 63 SFEU ‚nebrání tomu, aby členský stát při rozdělování dividend společností – rezidentem uvedeného státu poskytoval společnostem-příjemcům uvedených dividend, které jsou rovněž rezidenty tohoto státu, slevu na dani odpovídající části daně zaplacené rozdělující společností z rozdělovaných zisků, ale slevu na dani neposkytoval společnostem-příjemcům, které jsou rezidenty jiného členského státu a které, pokud jde o tyto dividendy, nepodléhají dani v tomto prvně uvedeném státě‘[20].“

49. Dospěl jsem přitom k závěru, že „[j]elikož tedy nemůže existovat daňové zvýhodnění, není-li dána zdaňovací pravomoc[21], situace společnosti, jakou je Timac Agro, mi nepřipadá srovnatelná se situací společnosti usazené v Německu a mající stálou provozovnu v témže členském státě“[22] (bod 74 uvedeného stanoviska).

18 — Tato myšlenka byla potvrzena v bodě 65 rozsudku Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829): „jelikož Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit výsledky hospodaření takové stálé provozovny[-nerezidenta], přičemž odpočet jejích ztrát již v Německu není povolen, není situace stálé provozovny nacházející se v Rakousku srovnatelná se situací stálé provozovny nacházející se v Německu v souvislosti s opatřeními přijatými Spolkovou republikou Německo s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta“.

19 — Viz body 27 a 64 rozsudku Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

20 — Rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 74). V novější věci Soudní dvůr konstatoval, že rozdílná objektivní situace byla způsobena tím, že se členský stát v návaznosti na uzavření smluv o zamezení dvojímu zdanění vzdal výkonu svých daňových pravomocí nad dividendami vyplácenými společnostmi-rezidenty jiného členského státu, viz rozsudek Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, body 80 až 82).

21 — Podle zásady uvedené v bodě 24 rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) a předtím uplatněné v rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Tento závěr platil pouze pro zdaňovací období 1999 [druhá předběžná otázka položená ve věci, v níž byl vydán rozsudek Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)], neboť v předchozích letech byla vykonávána zdaňovací pravomoc, takže existovala srovnatelnost (první předběžná otázka). V bodě 28 výše uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl (v souladu s mým stanoviskem), že vzhledem k udělení téže výhody pro stálé provozovny-nerezidenty a stálé provozovny-rezidenty byly obě tyto situace „postaveny na roveň“, takže byly „srovnatelné“.

50. Jinými slovy, za rozhodující kritérium pro určení objektivní srovnatelnosti vnitrostátních a přeshraničních situací musí být považována existence zdaňovací pravomoci dotčeného členského státu v obou situacích [23].

51. Výše uvedené stanovisko lze vztáhnout i na projednávanou věc. Jak totiž správně zdůraznila německá vláda, v čistě vnitrostátní situaci spadají veškerá nabytí majetku, a to jak předchozí nabytí, tak druhé nabytí do působnosti německé zdaňovací pravomoci. Naproti tomu v rámci takové přeshraniční situace, jako je situace dotčená v původním řízení, Spolková republika Německo nemá ani neměla pravomoc zdanit předchozí nabytí majetku, neboť jeho zdaňovací pravomoc se týkala pouze druhého nabytí majetku. Spolková republika Německo proto nemá povinnost přihlížet při výkonu své zdaňovací pravomoci, která zahrnuje i uplatnění snížení daně stanovených v § 27 ErbStG, k (předchozím) nabytím majetku, která nespadají do jeho zdaňovací pravomoci.

52. Jinými slovy, nedošlo k tomu, že by Spolková republika Německo v souvislosti s dědickou daní zvýhodnila vnitrostátní majetek před zahraničním majetkem, jehož zdanění by mu rovněž příslušelo. V projednávané věci totiž ke zdanění zahraničního majetku nedochází.

53. Vzhledem k tomu, že dotčené situace nejsou srovnatelné, nepředstavuje rozdílné daňové zacházení omezení volného pohybu kapitálu.

3. Podpůrně: existence odůvodnění

54. Pro případ, že by měl Soudní dvůr za to, že situace jsou srovnatelné, a že tedy existuje omezení, mám za to, že toto omezení je v každém případě odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

55. V následujících bodech se budu zabývat analýzou obou důvodů uvedených v písemných vyjádřeních i během jednání, tj. soudržnosti německého daňového systému a nezbytnosti zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci.

a) Daňová soudržnost

56. Soudní dvůr již uznal, že nutnost chránit soudržnost daňového systému může odůvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou [24].

57. Uvedl přitom, že ve vztahu k témuž daňovému poplatníku a k téže dani musí v rámci dotčeného daňového systému existovat přímá souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a určitou daňovou zátěží [25]. Přistoupím nyní k přezkumu těchto tří podmínek, z nichž největší význam má podmínka týkající se přímé souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a daňovou zátěží.

23 — Rozsudky ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24), a Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 65).

24 — Rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 21), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 43), Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793, bod 77); Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 78) a K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 71).

25 — Rozsudky Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 44), Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 72), Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793, bod 71), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 57) a K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 66).

i) Přímá souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a určitou daňovou zátěží

58. Přijetím § 27 ErbStG se německý zákonodárce z důvodů ekvity rozhodl zavést opatření, jehož prostřednictvím se německá státní pokladna vzdává části dědických daní, jež získává v důsledku nabytí majetku, a *to proto, že z téhož majetku vybrala dědickou daň již při příležitosti předchozího nabytí*, k němuž došlo v průběhu předchozích deseti let, přičemž toto snížení klesá spolu s počtem let.

59. Snížení dědické daně v případě druhého nabytí, které je stanoveno § 27 ErbStG, má částečně zamezit tomu, aby v Německu docházelo během krátkého časového úseku ke dvojímu zdanění majetku převáděného děděním. K takovémuto dvojímu zdanění v Německu může samozřejmě dojít, pouze pokud bylo první zdanění provedeno v Německu.

60. Jinými slovy a jak zdůraznily vlády Španělska a Spojeného království, účelem daňového zvýhodnění vyplývajícího ze snížení daně je vyrovnání daňové zátěže, která byla uplatněna při příležitosti prvního nabytí. Toto zvýhodnění souvisí se skutečností, že zdaněním prvního nabytí v Německu byla snížena hodnota druhého nabytí.

61. Souhlasím proto s Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), který ve svém předkládacím rozhodnutí poukazuje na „spojitost mezi daňovým zatížením (při zdanění dřívějšího nabytí majetku) a snížením daně (při zdanění pozdějšího nabytí majetku“ [26].

62. V tomto ohledu si lze povšimnout styčných bodů existujících mezi projednávanou věcí a věcmi, v nichž byly vydány rozsudky Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793) a Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Maďarské právo ukládá výběr poměrné daně z koupě maďarských nemovitostí určených k trvalému bydlení, přičemž se daň, která již byla zaplacena při první koupi, odečte od daně, kterou je nutné odvést při druhé koupi (a tak dále), tak, aby se daň týkala vždy jen rozdílu v ceně [přibližně po způsobu daně z přidané hodnoty (DPH)]. Naopak v případě první koupě uskutečněné v jiném členském státě se tato maďarská daň bude vztahovat na celkovou cenu druhého nákupu uskutečněného v Maďarsku. Soudní dvůr sice konstatoval existenci překážky, avšak současně rozhodl, že tato překážka je odůvodněna soudržností maďarského daňového systému, neboť existuje souvislost mezi daňovým zvýhodněním přiznaným při druhé koupi a původním výběrem daně [27].

64. Tytéž úvahy uvedl Soudní dvůr i v rozsudku Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793), vydaném téhož dne, a sice v souvislosti se srovnatelným belgickým systémem. V bodě 73 tohoto rozsudku rozhodl, že „[j]e […] třeba uvést, že jelikož Belgické království není oprávněno zdanit koupi, která byla předtím uskutečněna v jiném členském státě osobami, které se rozhodnou zřídit si své nové hlavní bydliště ve Vlámském regionu, odráží úprava tohoto daňového zvýhodnění symetrickou logiku“ [28].

65. V projednávané věci nebylo snížení hodnoty druhého dědění způsobeno zaplacením dědické daně v Německu, nýbrž zaplacením první rakouské dědické daně. Procentní snížení německé dědické daně z druhého dědění bylo namístě pouze proto, že toto snížení mělo souvislost s částkou, z níž byla odvedena dědická daň při prvním nabytí. U obou dědění se splatná dědická daň týkala téhož majetku, ne-li fyzicky, pak v každém případě alespoň co se týče jeho hodnoty, přestože je zjevné, že naděje na určení fyzické totožnosti majetku je mnohem vyšší v případě, že časové období, které uplynulo mezi oběma nabytími, bylo krátké.

26 — Generální advokát Mengozzi hovoří ve stanovisku ve věci Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, bod 71) o „přímé souvislosti a symetrii“.

27 — Viz Steichen, A., Précis de droit fiscal communautaire, Éditions Saint Paul, 2015, s. 90.

28 — Tyto úvahy mohly vést Soudní dvůr k závěru, že dotčené situace nejsou srovnatelné. Viz, *per analogiam*, rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 42). Rád bych však poznamenal, že ve výše uvedených věcech dospěl Soudní dvůr k závěru, že situace ve skutečnosti nejsou srovnatelné, a vyloučil tak existenci omezení volného pohybu osob, takže přezkum případných odůvodnění se stal zbytečným (viz výše mé závěry učiněné primárně).

ii) Daňové zvýhodnění i daňová zátěž se musí týkat téže daně

66. V projednávané věci je tato podmínka [29] zjevně splněna, neboť zvýhodnění i zátěž se týkají dědické daně.

iii) Musí se jednat o téhož daňového poplatníka

67. Tato podmínka jako taková bývá ukládána jen zřídka [30]. Soudní dvůr dokonce uvedl, že obě posledně jmenované podmínky „– v projednávaném případě tentýž daňový poplatník a tatáž daň – považoval Soudní dvůr [v některých rozsudcích] za dostatečné k prokázání existence takové souvislosti“ [31], tj. souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a daňovou zátěží.

68. V rozsudku Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793) Soudní dvůr nejprve konstatoval souvislost mezi daňovým zvýhodněním a daňovou zátěží a následně v bodě 75 uvedl, že „[j]de [...] jednak o téhož daňového poplatníka, který již odvedl dotčenou daň a má nárok na zápočet daně, a jednak o daňové zvýhodnění v rámci téže daně“. Zdá se tedy, že tyto skutečnosti představovaly důkaz existence přímé souvislosti uvedené v bodě 71 zmíněného rozsudku jakožto jediná podmínka, která umožnila přijmout odůvodnění vycházející z daňové soudržnosti.

69. I když v projednávané věci byla existence přímé souvislosti jednoznačně prokázána, je třeba uvést, že osoba povinná odvést dědickou daň z druhého nabytí se zjevně neshoduje s osobou povinnou odvést tuto daň z prvního nabytí, neboť v posledně jmenovaném případě se musí nutně jednat o zemřelou osobu.

70. Přesto navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby tuto podmínku vykládal pružně, jak navrhla již generální advokátka Kokott ve svém stanovisku předneseném ve věci Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), v němž uvedla, že „výjimečně může existovat souvislost odůvodňující daňovou soudržnost také tehdy, pokud je zatížení daňového poplatníka vyváženo zbavením zátěže jiného daňového poplatníka“ [32].

71. Ze dvou důvodů se domnívám, že v projednávané věci nastaly mimořádné okolnosti. Zaprvé dotčená právní úprava se týká téhož předmětu podléhajícího dědické dani. V projednávané věci se jedná o majetek dcery paní Feilen, který zdědila její matka a který po úmrtí matky přešel na M.-H. Feilena. Zadruhé dotčení daňoví poplatníci sice nejsou týmiž osobami, avšak nutně patří do téže rodiny, přičemž je jednoznačné, že cílem německé právní úpravy je zajistit, aby byl majetek přecházející mezi blízkými příbuznými z generace na generaci zatížen další dědickou daní zpravidla až po určité době. V praxi má německá právní úprava zabránit tomu, aby nedocházelo v krátkém čase k druhému nepřiměřenému výběru daně z téhož majetku, ne-li z právního hlediska, pak alespoň fakticky. Soudní dvůr přitom rozhodl, že soudržnost daňového systému (a zvláště existence přímé souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a daňovou zátěží) musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou [33].

29 — Viz rozsudky Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, bod 57), Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, bod 40) a Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, bod 36).

30 — Rozsudky Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, bod 35) a Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, bod 36).

31 — Rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 70).

32 — Bod 61. Viz Hintsanen, L., a Pettersson, K., The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case, IBFD, duben 2006, s. 130 (s. 132 a násl. „rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief“).

33 — Rozsudky Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 44 a citovaná judikatura) a K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 69).

72. Pro úplnost je třeba dodat, že cíl sledovaný dotčenou právní úpravou nemusí být nezbytně narušen tím, že by bylo německé snížení daně rozšířeno i na takovou situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, v níž byla v jiném členském státě zaplacena dědická daň z dřívějšího dědění mezi blízkými příbuznými, k němuž došlo v průběhu předchozích deseti let.

73. Jak poznamenala vláda Spojeného království, mohlo by se totiž stát, že dědická daň uplatněná jiným členským státem bude výrazně nižší než německá dědická daň. Pokud by byla Spolková republika Německo povinna přiznat dotčené snížení daně pouze z toho důvodu, že v průběhu předchozích deseti let byla v jiném členském státě zaplacena dědická daň z téhož majetku, mohlo by se stát, že by u druhého dědění musela Spolková republika Německo přiznat snížení překračující výši daně, jíž bylo zatíženo první dědění.

b) Zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci

74. Omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno rovněž nezbytností zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci [34].

75. Připouštím, že jsem narazil na několik problémů, jež mi brání v přesném pochopení obrysů tohoto odůvodnění, které má podle mého mínění v judikatuře Soudního dvora poněkud zvláštní postavení.

76. Především představuje nejnovější ze všech odůvodnění, jimiž může být podle názoru Soudního dvora v oblasti přímých daní odůvodněno opatření, které omezuje nebo porušuje některou ze základních svobod pohybu.

77. Kromě toho je jediným odůvodněním, jež bylo přijato Soudním dvorem navzdory tomu, že se jej účastníci řízení vůbec nedovolávali, alespoň ne v této konkrétní podobě; k této situaci došlo v rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 43 a následující).

78. Zpočátku jej Soudní dvůr bral v potaz pouze pod podmínkou, že bylo ve spisu uvedeno společně s dalšími dvěma odůvodněními, a sice nezbytností bojovat proti daňovým únikům a nezbytností zabránit nebezpečí, že bude daňovému poplatníku přiznáno dvakrát stejné zvýhodnění.

79. V pozdější době Soudní dvůr požadoval již pouze kombinaci dvou prvně jmenovaných argumentů [rozsudek Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, zejména bod 60)], načež v rozsudku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 28 a následující) rozhodl, že zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci by mohlo být samo o sobě přijato jako odůvodnění.

80. Co se týče definice tohoto odůvodnění, existuje značné množství rozsudků, z nichž lze vyvodit závěr, že Soudní dvůr umožňuje, aby členské státy odepřely daňovým poplatníkům možnost zvolit si některý z vnitrostátních daňových systémů, neboť takováto možnost by narušila právo členského státu na výkon jeho zdaňovací pravomoci [35]:

— důvody, které vedly Soudní dvůr k tomu, aby v rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) prohlásil britskou právní úpravu za nepřiměřenou, spočívaly v legitimním zabránění praktice „loss shopping“, nebo také v prokázání okolnosti, že Marks & Spencer neměla za účelem odpočtu ztrát vzniklých v jejích dceřiných společnostech-nerezidentech možnost volby mezi několika vnitrostátními daňovými systémy (zejména bod 53 a následující);

34 — Viz rozsudky Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 24) odkazující na rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 51), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, body 51, 57 a 60) a A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 46). Viz rovněž rozsudek X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 28 a násl.).

35 — V rozsudku Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 55) poukazuje Soudní dvůr na „přesun příjmů obvykle zdaňovaných v jednom z těchto členských států do druhého členského státu“.

— dalším příkladem je rozsudek Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), v němž se jednalo o umožnění takovéto volby daňovému poplatníku za účelem odpočtu finančních převodů uvnitř skupiny;

— dalším příkladem je rozsudek Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 52), v němž měl daňový poplatník možnost „zvolit si, zda zohlední ztráty této stálé provozovny v členském státě, kde se nachází její sídlo, nebo v jiném členském státě“ [36];

— dalším příkladem je rozsudek Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), v jehož bodě 39 Soudní dvůr uvedl, že „otázka zohlednění zisků a ztrát společností [vyvstává] pouze ohledně společností usazených v témže členském státě“ a že se týká „zohlednění ztrát zaznamenaných v jednom a témže členském státě“. Vzhledem k tomu, že neexistovala možnost volby mezi několika vnitrostátními daňovými systémy, nebylo odůvodnění vycházející z vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci přijato;

— dalším příkladem je rozsudek SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), v jehož bodě 63 Soudní dvůr uvedl, že „na základě volby uskutečněné společnostmi nacházejícími se ve vztahu závislosti by se členský stát společnosti poskytující zvláštní nebo bezúplatné výhody musel jakožto členský stát sídla této společnosti vzdát svého práva na zdanění jejích příjmů v případný prospěch členského státu sídla společnosti požívající těchto výhod“;

— dalším příkladem je rozsudek X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), v němž Nizozemské království odůvodnilo svou právní úpravu, jež bránila společnosti v tom, aby se sama libovolně rozhodla, zda vytvoří se svou dceřinou společností-nerezidentem daňovou jednotku a z roku na rok ji opět rozpustí v závislosti na výhodách, jež jí poskytoval ten či onen vnitrostátní daňový systém, a to buď systém státu, v němž byla usazena mateřská společnost, nebo systém státu, v němž byla usazena dceřiná společnost. „Každé rozšíření této výhody [tj. vytvoření daňové jednotky] na přeshraniční situace mělo za následek [...], že by bylo mateřským společnostem umožněno *svobodně si zvolit* členský stát, kde uplatní ztráty své dceřiné společnosti-nerezidenta“ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska; bod 64 výše uvedeného rozsudku), a

— stejný přístup nalezneme i v celé judikatuře Soudního dvora týkající se zdanění v případě odchodu společností, počínaje rozsudkem National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), který zcela zjevně vychází z hypotézy, že daňový poplatník má možnost vyhnout se odvádění daně ze zisku tím, že přemístí své daňové sídlo do jiné země, v níž tato daň neexistuje nebo je nižší.

81. Přestože vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci je vždy definováno na základě výše uvedené možnosti daňového poplatníka rozhodnout se pro určitý vnitrostátní daňový systém, není mi jasné, jakým způsobem by mohlo být uplatněno v projednávané věci. Ani M.-H. Feilen, ani jeho matka neměli možnost přenést pravomoc ke zdanění toho či onoho z dotčených dědictví z Rakouska do Německa nebo z Německa do Rakouska. V projednávané věci nelze mimoto ani v nejmenším pomýšlet na to, že by Spolková republika Německo mohla ztratit byť i pouhou část své zdaňovací pravomoci ve prospěch Rakouské republiky.

82. Odůvodnění vycházející z vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci nebylo ostatně Soudním dvorem při mnoha příležitostech přijato, pokud, tak jako v rozsudku Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), byl dotčen pouze jediný daňový systém:

— takováto situace nastala v rozsudku Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 59), v němž Soudní dvůr rozhodl, že „pokud se členský stát v souvislosti s tímto druhem příjmů rozhodl nedanit společnosti-příjemce se sídlem na jeho území, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, aby odůvodnil zdanění společností-příjemců se

36 — Skutečnost, že neexistovala možnost volby mezi několika vnitrostátními systémy, byla důvodem k tomu, že v rozsudku A (C-123/11, EU:C:2013:84, body 48 až 55) Soudní dvůr odmítl přijmout odůvodnění vycházející z vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci.

sídlem v jiném členském státě“, a v rozsudku Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 48), v němž Soudní dvůr rozhodl, že „pokud se členský stát rozhodl nezatížit daní SKIPCP-rezidenty, kteří jsou příjemci dividend vnitrostátního původu, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, aby odůvodnil zdanění SKIPCP-nerezidentů, kteří jsou příjemci takových výnosů“ [37];

— v rozsudku Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, bod 43) Soudní dvůr rozhodl, že „[a]rgument vycházející z vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy tedy nemůže jako takový odůvodňovat to, že členský stát systematicky odmítá poskytovat daňové zvýhodnění mateřské společnosti-rezidentovi z důvodu, že tato společnost rozvinula nadnárodní hospodářskou činnost, která nemá ihned přinášet tomuto státu daňové příjmy“;

— obdobné úvahy nalezneme i v rozsudku Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 29), v němž Soudní dvůr rozhodl, že „[t]oto rozdílné zacházení se […] týká pouze dividend přijímaných rezidentními mateřskými společnostmi, takže je dotčena daňová suverenita *pouze jediného členského státu*“ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska).

83. Ve světle výše uvedených rozsudků, v nichž nezbytnost zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci nebyla přijata jakožto odůvodnění omezujícího daňového opatření, neshledávám žádné důvody k tomu, abych takovéto odůvodnění přijal v projednávané věci, v níž je dotčen pouze německý daňový systém, který vůbec nesouvisí s prvním děděním a je použitelný výlučně na druhé dědění.

84. V některých dalších rozsudcích, zejména pak v rozsudcích Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) a Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), Soudní dvůr sice dotčené odůvodnění nepřijal, ale vyložil jej přece jen v poněkud volnějším duchu jako „zachování symetrie mezi pravomocí ke zdanění zisků a možností odečítat ztráty“ (rozsudek Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 24), stejnými slovy jako v rozsudku Nordea (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 32 a následující).

85. Přidržíme-li se tohoto širšího výkladu, podle něhož není nutné, aby měl daňový poplatník možnost „zvolit si“ konkrétní daňový systém, bylo by v projednávané věci možné také tvrdit, že vzhledem k tomu, že v souvislosti s prvním děděním neměla Spolková republika Německo žádnou zdaňovací pravomoc, nemá samozřejmě ani žádnou povinnost zohlednit jej v rámci druhého dědění. Domnívám se nicméně, že tato úvaha patří z logiky věci spíše do přezkumu srovnatelnosti dotčených situací, jak jsem již uvedl výše před zahájením přezkumu odůvodnění.

86. Dále by bylo možné zdůraznit, že v roce 2004, kdy se matka stala spoludědičkou po své dceři, a v roce 2007, kdy žalobce dědil po matce, byla ještě použitelná ustanovení obsažená ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění v oblasti dědické daně, uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou dne 4. října 1954. V této smlouvě se oba členské státy dohodly na přiměřeném rozdělení zdaňovacích pravomocí. Podle čl. 5 odst. 1 této smlouvy příslušela pravomoc zdanit dědictví tomu členskému státu, v němž měl zůstavitel bydliště v okamžiku úmrtí, za předpokladu, že se nejednalo o nemovitosti či majetek, jejichž majitelem byl podnik.

87. Právo zdanit dědictví matky po dceři náleželo tedy Rakouské republice, neboť v okamžiku úmrtí, tj. v roce 2004, měla dcera bydliště v Rakousku. Spolkové republice Německo náleželo právo zdanit dědictví po matce vzhledem k tomu, že v roce 2007 měla matka bydliště v Německu. Toto jasné a přiměřené rozdělení zdaňovacích pravomocí by bylo zpochybněno, kdyby byla Spolková republika Německo nucena se částečně vzdát práva zdanit druhé nabytí majetku, k němuž došlo v roce 2007, z důvodu, že Rakouská republika vykonala svou pravomoc zdanit v roce 2004 dědictví po dceři, a snížit v důsledku toho dědickou daň.

37 — Viz rovněž rozsudky Komise v. Belgie (C-387/11, EU:C:2012:670, body 76 až 79), a Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 99).

88. S ohledem na to, co bylo uvedeno výše, je tedy otázkou, zda Spolková republika Německo skutečně usiluje o „vyvážené“ rozdělení zdaňovací pravomoci. Je pravděpodobné, že se (zcela prostě) jedná o pouhé rozdělení zdaňovací pravomoci mezi Rakouskou republiku a Spolkovou republiku Německo, k němuž dochází před vykonáním této pravomoci, což lze ostatně doložit i tím, že při tomto rozdělení zdaňovací pravomoci lze přihlížet i k takovým kritériím vazby, která by byla běžně považována za diskriminační či omezující, například ke kritériím týkajícím se státní příslušnosti nebo místa bydliště (viz rozsudek Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. Domnívám se tedy, že pokud Spolková republika Německo a Rakouská republika v projednávané věci skutečně provedly takové rozdělení zdaňovací pravomoci, jaké si vzájemně ujednaly, k tomu, abychom učinili závěr, že taková (německá) právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, není neslučitelná s právem Evropské unie, není zapotřebí zabývat se otázkou (vyváženého) rozdělení zdaňovací pravomoci.

V – **Závěry**

90. Z výše uvedených důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) odpověděl následovně:

„Zásada volného pohybu kapitálu vyplývající z čl. 63 odst. 1 SFEU ve spojení s článkem 65 SFEU nebrání ustanovením členského státu, která při nabytí majetku z důvodu úmrtí osobami určité daňové třídy stanoví snížení dědické daně, pokud pozůstalost zahrnuje majetek, který byl již nabyt osobami této daňové třídy během posledních deseti let předcházejících pozdějšímu nabytí, a z tohoto dříve nabytého majetku byla v daném členském státě vyměřena dědická daň, kdežto v případě, kdy byla z dříve nabytého majetku vybrána dědická daň pouze v jiném členském státě, je snížení daně vyloučeno.“

38 — Tyto úvahy potvrzuje i bod 71 rozsudku F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) („jelikož se v těchto úmluvách [o zamezení dvojímu zdanění] Rakouská republika vzdala práva vykonávat svoji daňovou pravomoc ve vztahu k darům poskytnutým rezidentům těchto dvou členských států, nemůže se dovolávat vyváženého rozdělení daňové pravomoci k tomu, aby na nadace poskytující dary těmto osobám uplatnila zvláštní daň z důvodu, že tyto osoby nepodléhají její daňové pravomoci. Tento členský stát tedy svobodně souhlasil s rozdělením daňové pravomoci plynoucím ze samotného znění dohod o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřel s Belgickým královstvím a se Spolkovou republikou Německo“).