Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. června 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Volný pohyb kapitálu — Články 63 a 65 SFEU — Darovací daň — Darování nemovitosti v tuzemsku — Vnitrostátní právní úprava, která stanoví vyšší nezdanitelnou částku pro rezidenty než pro nerezidenty — Existence fakultativního režimu, který umožňuje všem osobám s bydlištěm v členském státě Evropské unie využít vyšší nezdanitelnou částku“

Ve věci C-479/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo) ze dne 22. října 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 28. října 2014, v řízení

Sabine Hünnebeck

proti

Finanzamt Krefeld,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, A. Arabadžev, J.-C. Bonichot, S. Rodin a E. Regan (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. prosince 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za S. Hünnebeck M. Sarburgem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi M. Wasmeierem, W. Roelsem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. února 2016,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 63 odst. 1 a článku 65 SFEU

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Sabine Hünnebeck a Finanzamt Krefeld (finanční úřad v Krefeldu), jehož předmětem je výpočet daně darovací v případě darování pozemku ve spoluvlastnictví S. Hünnebeck nacházejícího se v Německu.

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. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, 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 člení podle klasifikace uvedené v příloze I.

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

4 K pohybům kapitálu vyjmenovaným v příloze I uvedené směrnice patří v části XI této přílohy „Osobní pohyb kapitálu“, který zahrnuje mj. dary a podpory.

Německé právo

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dědické a darovací dani) ze dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), ve znění § 11 zákona ze dne 7. prosince 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2592, dále jen „ErbStG“), stanoví v článku 1, nazvaném „Zdanitelná plnění“:

„1. Dani dědické (nebo darovací) podléhá:

1) nabytí majetku z důvodu smrti;

2) darování mezi živými;

3) účelově vázané darování;

[…]

2. Není-li stanoveno jinak, vztahují se ustanovení tohoto zákona o přechodu majetku z důvodu smrti i na darování a účelově vázaná darování a ustanovení o darování se vztahují i na účelově vázaná darování mezi živými.“

6 Článek 2 ErbStG, nadepsaný „Osobní daňová povinnost“, stanoví:

„1. Daňová povinnost se vztahuje

1) v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 na veškerý přecházející či převáděný majetek (neomezená daňová povinnost), pokud je zůstavitel v době smrti, dárce v době darování nebo nabyvatel v době, kdy vznikla daňová povinnost (§ 9), rezidentem. Za rezidenty se považují:
   a) fyzické osoby, které mají v tuzemsku trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu,
   b) němečtí státní příslušníci, kteří trvale pobývali v zahraničí ne déle než pět let, aniž měli v tuzemsku trvalé bydliště.

[…]

3) ve všech ostatních případech s výjimkou odstavce 3 na přecházející či převáděný majetek, který je součástí tuzemského majetku ve smyslu § 121 Bewertungsgesetz [(zákona o pravidlech oceňování, dále jen ‚BewG')] (omezená daňová povinnost).

[…]

3. Na žádost nabyvatele se přecházející či převáděný majetek, k němuž patří tuzemský majetek ve smyslu § 121 [BewG] (odst. 1 bod 3), v celém rozsahu považuje za majetek podléhající neomezené daňové povinnosti, pokud má zůstavitel v době své smrti, dárce v době darování nebo nabyvatel v době, kdy vznikla daňová povinnost (§ 9), bydliště v členském státě Evropské unie nebo státě, pro který platí Dohoda o Evropském hospodářském prostoru [ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „dohoda o EHS")]. V tomto případě musí být i veškerý majetek nabytý od stejné osoby v období deseti let před přechodem či převodem majetku a v období deseti let po něm, považován za nabytí podléhající neomezené daňové povinnosti a podle pravidel uvedených v § 14 se takto nabytý majetek sčítá. […]"

7 Ustanovení § 14 ErbstG, nadepsané „Zohlednění dříve nabytého majetku", stanoví v odstavci 1 toto:

„V případě opakovaného převodu či přechodu 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. […]"

8 Ustanovení § 15 ErbStG, nadepsané „Daňová třída", v odstavci 1 stanoví:

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

Daňová třída I:

1) manžel nebo registrovaný partner,

2) děti a nevlastní děti,

[…]"

9 Ustanovení § 16, nadepsané „Nezdanitelné částky", zní takto:

„1. Osvobozeny od daně zůstávají v případech neomezené daňové povinnosti (§ 2 odst. 1 bod 1 a odst. 3) nabytí majetku

1) manželem nebo registrovaným partnerem do výše 500 000 eur;

2) dětmi ve smyslu daňové třídy I bodu 2 a dětmi zemřelých dětí ve smyslu daňové třídy I bodu 2 do výše 400 000 eur;

[…]

2. Nezdanitelná částka podle odstavce 1 se v případech omezené daňové povinnosti (§ 2 odst. 1 bod 3) nahrazuje nezdanitelnou částkou ve výši 2 000 eur.“

10 Ustanovení § 121 BewG ze dne 1. února 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), ve znění § 10 zákona ze dne 7. prosince ze dne 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2592), nazvané „Tuzemský majetek“, zní takto:

„Tuzemský majetek zahrnuje:

1) tuzemský zemědělský a lesní majetek;

2) tuzemský nemovitý majetek;

[…]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11 Sabine Hünnebeck a její dvě dcery jsou německými státními příslušnicemi. Mají bydliště v Gloucestershire ve Spojeném království. Sabine Hünnebeck v Německu nebydlí již od roku 1996. Její dcery v Německu nikdy bydliště neměly.

12 Sabine Hünnebeck byla s podílem ve výši poloviny spoluvlastnicí pozemku, který se nachází v Düsseldorfu (Německo). Notářsky sepsanou smlouvou ze dne 20. září 2011 darovala tento podíl svým dcerám, z nichž každé převedla polovinu tohoto podílu. Dohodly se, že S. Hünnebeck zaplatí případnou darovací daň. Dne 12. ledna 2012 odsouhlasil advokát jakožto kolizní opatrovník nezletilých dcer S. Hünnebeck prohlášení učiněná ve smlouvě ze dne 20. září 2011.

13 Dvěma výměry ze dne 31. května 2012 vyměřil finanční úřad v Krefeldu S. Hünnebeck za každý podíl darovací daň ve výši 146 509 eur. Při výpočtu této daně tento finanční úřad od hodnoty nabytého majetku pokaždé odečetl osobní nezdanitelnou částku pro osoby podléhající omezené daňové povinnosti ve výši 2 000 eur.

14 Sabine Hünnebeck podala správní odvolání, v němž se domáhala, aby u každého podílu darovaného jejím dvěma potomkům byla použita osobní nezdanitelná částka ve výši 400 000 eur, která platí pro osoby s neomezenou daňovou povinností podle § 16 odst. 1 bod 2 ErbStG. Toto odvolání bylo zamítnuto. Sabine Hünnebeck se poté obrátila na Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo) se žalobou, v níž se domáhala, aby mohla uplatnit takovou nezdanitelnou částku. Před tímto soudem S. Hünnebeck tvrdí, že finančnímu úřadu nepředložila žádost o uplatnění nezdanitelné částky podle § 2 odst. 3 ErbStG, neboť toto ustanovení, které vstoupilo v platnost až po darování, se na ni nevztahuje a přihlíží se podle něj k majetku, který byl darován před tím, než byl darován majetek dotčený ve věci v původním řízení.

15 Finanční úřad v Krefeldu před uvedeným soudem tvrdí, že § 2 odst. 3 ErbStG zaručuje rovné zacházení s osobami s omezenou i neomezenou daňovou povinností.

16 Předkládající soud má pochybnosti o souladu § 16 odst. 2 ErbStG – i pokud je vykládáno ve spojení s § 2 odst. 3 tohoto zákona – s čl. 63 odst. 1 a článkem 65 SFEU.

17 Tento soud uvádí, že v rozsudku ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), se již Soudní dvůr vyslovil ke slučitelnosti § 16 odst. 2 ErbStG, ve znění prakticky totožném jako u ustanovení dotčeného v původním řízení, s unijním právem. Podle něj musí vzhledem k tomuto rozsudku vyhovět žalobě, která mu byla předložena, jelikož unijní právo brání aplikaci § 2 odst. 1

bod 3 ve spojení s § 16 odst. 2 ErbStG, která má za následek, že S. Hünnebeck a její dvě dcery mohou uplatnit nezdanitelnou částku ve výši 2 000 euro, jelikož v době darování dotčeného v původním řízení měly bydliště ve Spojeném království, zatímco tato nezdanitelná částka by se na základě § 2 odst. 1 bodu 1 písm. a) ve spojení s § 15 odst. 1 a § 16 odst. 1 bodem 2 ErbStG zvýšila na 400 000 euro, pokud by dárkyně i obdarované měly k témuž datu bydliště v Německu.

18 Předkládající soud se však táže, zda se situace změnila poté, co německý zákonodárce přijal úpravu v § 2 odst. 3 ErbStG v reakci na rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).

19 Tento soud s poukazem na judikaturu vycházející z rozsudků ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 162), ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 53), a ze dne 28. února 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, bod 62), uvádí, že Soudní dvůr se sice k této otázce dosud nevyslovil, avšak již rozhodl, že fakultativně použitelná vnitrostátní právní úprava může být v rozporu s unijním právem. Z toho důvodu má uvedený soud za možné, že přijetí § 2 odst. 3 ErbStG není s to napravit neslučitelnost § 16 odst. 2 ErbStG s unijním právem zejména proto, že toto ustanovení se použije automaticky, pokud daňový poplatník nepodá žádost.

20 Předkládající soud má rovněž pochybnosti o slučitelnosti ustanovení § 2 odst. 3 ErbStG s unijním právem.

21 Podle tohoto ustanovení může nabyvatel podat žádost o použití zvýšené nezdanitelné částky jen tehdy, když zůstavitel, dárce nebo nabyvatel měli v době převodu majetku bydliště v členském státě Unie nebo státě, pro který platí Dohoda o Evropském hospodářském prostoru, přičemž Soudní dvůr v rozsudku ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), rozhodl, že unijní právo brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě dědění nemovitosti nacházející se v tomto státě, kdy mají zůstavitel i dědic v okamžiku úmrtí bydliště v třetí zemi, je nezdanitelná částka nižší než nezdanitelná částka v případě, že by alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v uvedeném členském státě.

22 Předkládající soud dále konstatuje, že podle § 2 odst. 3 druhé věty ErbStG platí neomezená daňová povinnost pro veškerý majetek nabytý od jedné osoby v průběhu deseti let před a deseti let po dotčeném nabytí majetku a veškerý tento majetek se podle § 14 ErbStG sčítá. Pokud jde tedy o osoby povinné k dani podle § 2 odst. 1 bodu 1 ErbStG, nezdanitelná částka platí pro veškerý majetek nabytý jednou osobou v průběhu deseti let, zatímco pro osoby uvedené v § 2 odst. 3 je tato doba dvacet let.

23 Za těchto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 63 odst. 1 ve spojení s článkem 65 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která pro účely výpočtu darovací daně stanoví, že nezdanitelná částka ze základu daně v případě darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, je nižší, pokud dárce a obdarovaný měli v době uskutečnění darování bydliště v jiném členském státě, než nezdanitelná částka, která by se uplatnila, kdyby alespoň jeden z nich měl v téže době bydliště v prvně uvedeném členském státě, i když tato právní úprava též stanoví, že na žádost obdarovaného se uplatní tato (vyšší) nezdanitelná částka, (přičemž se zohlední všechen majetek bezplatně nabytý od dárce během deseti let před a deseti let po uskutečnění darování)?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

24 Na prvním místě je třeba připomenout, že podle rozsudku Soudního dvora ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), omezuje mechanismus, který zavedl německý zákonodárce a podle něhož je pro účely výpočtu darovací daně nezdanitelná částka ze základu daně nižší v případě darování nemovitosti, která se nachází na území tohoto státu, pokud má dárce i obdarovaný k datu darování bydliště v jiném členském státě, než by byla v případě, kdyby alespoň jeden z nich měl k témuž datu bydliště v členském státě nemovitosti, neodůvodněně volný pohyb kapitálu, přičemž tento mechanismus byl rovněž předmětem rozsudku ve věci nesplnění povinnosti ze dne 4. září 2014, Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 V tomto případě je nesporné, že tento zdaňovací mechanismus se v případě darování mezi nerezidenty uplatní vždy, když obdarovaný nepožádá o to, aby mohl uplatnit vyšší nezdanitelnou částku. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že by měl být uvedený zdaňovací mechanismus analyzován v rámci tohoto řízení o předběžné otázce jiným způsobem.

26 Vnitrostátní zákonodárce přitom zachoval tento zdaňovací mechanismus s tím, že do § 2 ErbStG včlenil odstavec 3, podle něhož může obdarovaný v případě darování mezi nerezidenty požádat o to, aby mohl uplatnit vyšší nezdanitelnou částku stanovenou pro případy darování, kdy je minimálně jedna ze stran rezidentem.

27 Na druhém místě je třeba upřesnit předmět projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

28 Zaprvé je třeba uvést, že podle Komise je podmínka stanovená v ErbStG, podle níž mohou nabyvatelé-obdarovaní, kteří nejsou rezidenty, žádat o uplatnění vyšší nezdanitelné částky pouze v případě, že mají bydliště v členském státě Unie nebo státě, pro který platí Dohoda o EHS, v rozporu s judikaturou Soudního dvora vycházející rozsudku ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), neboť tato vyšší nezdanitelná částka neplatí pro darování mezi dárci a obdarovanými, kteří mají bydliště v třetím státě.

29 Ačkoli v otázce není výslovně poukazováno na tento aspekt dotčené vnitrostátní právní úpravy, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že předkládající soud má v tomto ohledu pochybnosti o slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s unijním právem.

30 Je však třeba připomenout, že na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, se sice vztahuje domněnka relevance, avšak Soudní dvůr může odmítnout rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 19 a citovaná judikatura).

31 V tomto případě je nesporné, že S. Hünnebeck i její dvě obdarované dcery měly k datu darování všechny bydliště ve Spojeném království.

32 Za těchto podmínek se problém údajné neslučitelnosti, na nějž je poukazováno v bodě 28 tohoto rozsudku, netýká okolností ve věci v původním řízení, je proto hypotetický a není třeba, aby na něj Soudní dvůr podal odpověď v rámci tohoto řízení.

33 Zadruhé panuje neshoda ohledně výkladu dotčené vnitrostátní právní úpravy, pokud jde o dobu, během níž se mají sčítat všechny dary v případě uvedeném v § 2 odst. 3 EsrbStG.

34 Předkládající soud má za to, že v uvedeném případě se zdanitelný základ, který má být snížen, vypočítá z darovaného majetku za 20 let, zatímco v případě, kdy dárce či obdarovaný bydlí v Německu, se tento zdanitelný základ vypočte z darovaného majetku za 10 let.

35 Německá vláda nesouhlasí s tímto výkladem § 2 odst. 3 a § 14 ErbStG. Podle této vlády se při darování mezi nerezidenty i při darování, kdy alespoň jednou ze stran je rezident, sčítá veškerý majetek darovaný v průběhu 10 let před posledním darováním. Podle těchto ustanovení však může nabyvateli na jeho žádost vzniknout neomezená daňová povinnost, která platí pro veškerý majetek nabytý v průběhu 20 let.

36 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pouze předkládající soud je příslušný ke zjištění a posouzení skutkového stavu ve sporu, který mu byl předložen, jakož i k výkladu a uplatňování vnitrostátního práva (viz rozsudek ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, EU:C:2008:489, bod 32 a citovaná judikatura). Dále je třeba připomenout, že Soudní dvůr musí v zásadě omezit svůj přezkum na skutečnosti, které se mu předkládající soud rozhodl předložit k posouzení. Pokud se jedná o použití relevantní vnitrostátní právní úpravy, Soudní dvůr musí tedy vycházet ze situace, kterou považuje vnitrostátní soud za prokázanou, a nemůže být vázán hypotézami, které předložil některý z účastníků původního řízení (rozsudek ze dne 6. března 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, bod 41). Nikoli Soudní dvůr, nýbrž předkládající soud proto musí určit působnost a účinky dotčené vnitrostátní právní úpravy v německém právu a zejména právní důsledky toho, že se na žádost nabyvatelů nerezidentů použije zvýšená nezdanitelná částka.

37 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 63 a 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která pro případy darování mezi nerezidenty stanoví, že daň se bez žádosti ze strany nabyvatele vypočítá tak, že se použije snížená nezdanitelná částka, a v případě, že nabyvatel takovou žádost podá, se pro výpočet daně použije zvýšená nezdanitelná částka, která platí pro všechna darování, u nichž byla alespoň jedna ze stran rezidentem, přičemž v případě, že tuto možnost využije nabyvatel nerezident, se pro účely vyčíslení darovací daně z dotčeného daru sčítají všechny dary, které tento obdarovaný nabyl od téže osoby v průběhu deseti let před a deseti let po tomto darování.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

38 Podle ustálené judikatury čl. 63 odst. 1 SFEU obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (viz rozsudek ze dne 17. září 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, bod 35 a citovaná judikatura).

39 V tomto případě je nesporné, že darování dotčené ve věci v původním řízení je operací spadající do působnosti čl. 63 odst. 1 SFEU.

40 Pokud jde o otázku, zda předmětná právní úprava omezuje volný pohyb ve smyslu tohoto ustanovení, je třeba připomenout, že vnitrostátní ustanovení určující hodnotu nemovitého majetku pro účely výpočtu výše daně splatné v případě nabytí majetku darováním mohou nejen odrazovat od nákupu nemovitého majetku v dotyčném členském státě, ale rovněž snižovat hodnotu daru osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než je stát, na jehož území se dotyčný majetek nachází (viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 25).

41 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že zdaňovací mechanismus zavedený v § 2 odst. 3 ErbStG, který obdarovanému v případě darování mezi nerezidenty umožňuje využít zvýšenou nezdanitelnou částku stanovenou pro případy darování, u nichž je alespoň jedna ze stran rezidentem,

se uplatní fakultativně, a dále, že využití této možnosti nabyvatelem nerezidentem znamená, že se pro účely výpočtu darovací daně za předmětný dar sčítají veškeré dary, které obdarovaný získal od téže osoby v průběhu deseti let před a deseti let po tomto daru, zatímco v případě darů, u nichž je alespoň jedna ze stran rezidentem, se sčítají pouze dary za posledních deset let.

42 Pokud jde o fakultativnost uvedeného zdaňovacího mechanismu, je třeba zdůraznit, že i kdyby byl tento mechanismus slučitelný s unijním právem, podle ustálené judikatury může být vnitrostátní režim, který omezuje svobody pohybu, neslučitelný s unijním právem, ačkoli se uplatní fakultativně. Existence volby, která by mohla případně umožnit, že by se situace stala slučitelnou s unijním právem, sama o sobě nezhojuje protiprávní povahu takového systému, jako je dotčený systém, který stále obsahuje zdaňovací mechanismus, jenž není slučitelný s tímto právem. Je třeba dodat, že to platí tím spíše v případě, kdy se mechanismus neslučitelný s unijním právem, jako je tomu v tomto případě, použije automaticky, pokud se daňový poplatník nerozhodne pro volitelnou možnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 62 a citovaná judikatura).

43 Aby mohla být předkládajícímu soudu podána v projednávané věci užitečná odpověď, je třeba zkoumat, zda je takový zdaňovací mechanismus, jako je mechanismus zavedený v § 2 odst. 3 ErbStG, slučitelný s ustanoveními Smlouvy o FEU o volném pohybu kapitálu.

44 Pokud jde v tomto ohledu o dobu, za kterou se sčítají dary zohledňované pro účely uplatnění zvýšené nezdanitelné částky, zvýšená nezdanitelná částka pro dary mezi nerezidenty, která se uplatní na žádost nabyvatele, je sice totožná jako v případě darování, u něhož je alespoň jedna ze stran rezidentem, avšak doba, za kterou se sčítají dary, se liší v závislosti na tom, zda jde o první či druhou kategorii darování.

45 Nastane-li taková situace, což musí potvrdit předkládající soud, je třeba konstatovat – aniž je třeba rozhodnout o slučitelnosti takového mechanismu, jako je mechanismus stanovený v § 2 odst. 3 ErbStG, který stanový úplnou daňovou povinnost ve vztahu k veškerému majetku získanému nerezidentem – že to, že je v případě darování mezi nerezidenty zohledňováno delší období než v případě darování, u něhož je alespoň jedna ze stran rezidentem, může případně vést k tomu, že u první kategorie darování je nezdanitelná částka odečítána z vyššího zdanitelného základu než u druhé kategorie, takže v případě první kategorie se platí vyšší darovací daň než je tomu u druhé z nich. Takový mechanismus omezuje pohyb kapitálu, jelikož snižuje hodnotu daru, jehož předmětem je takový majetek (obdobně viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 27).

46 Rovněž je třeba podotknout, že taková situace je navíc zhoršována tím, že na rozdíl od darování, u něhož je alespoň jedna ze stran rezidentem a v jehož případě se pro účely výpočtu darovací daně sčítají pouze předchozí dary, což povinné osobě umožňuje předvídat výši daně, u darování mezi nerezidenty se sčítá i majetek, který bude darován během deseti let následujících po dotčeném darování, takže nabyvatelé neznají výši darovací daně splatné v budoucnu. Sabine Hünnebeck v tomto ohledu prohlašuje, že o uplatnění zvýšené nezdanitelné částky podle § 2 odst. 3 ErbStG nežádala zejména kvůli této nepředvídatelnosti.

47 Je třeba konstatovat, že taková nepředvídatelnost může odradit nerezidenty od nabývání či ponechání si majetku nacházejícího se v Německu, jelikož budoucí převod tohoto majetku na jiné nerezidenty vyvolá u posledně uvedených nerezidentů déletrvající nejistotu ohledně výše budoucích daní, které od nich bude tento členský stát případně požadovat (obdobě viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, body 22 až 25).

48 Za těchto podmínek a s tím, že předkládající soud musí ověřit, jak dlouhé období se zohledňuje pro účely uplatnění zvýšené nezdanitelné částky na žádost nabyvatelů nerezidentů, což je otázka výkladu a aplikace německého práva, je třeba konstatovat, že pokud jde o délku období, za něž se sčítají dary

zohledňované pro účely uplatnění zvýšené nezdanitelné částky, méně výhodné daňové zacházení s dary mezi nerezidenty ve srovnání s dary, u nichž je alespoň jedna ze stran rezidentem, omezuje volný pohyb kapitálu v rozporu se zákazem, který v zásadě stanoví čl. 63 odst. 1 SFEU.

49 Dále je třeba konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdí německá vláda, nelze toto rozdílné zacházení považovat za slučitelné s ustanoveními smlouvy o FEU o volném pohybu kapitálu z důvodu, že k němu dochází v objektivně nesrovnatelných situacích. Tato vláda konkrétně tvrdí, že situace rezidentů a nerezidentů není srovnatelná, co se týče zdanitelného základu. S těmito dvěma kategoriemi osob povinných k dani podle ní nelze zacházet totožně vzhledem k zásadě teritoriality.

50 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU článkem 63 SFEU „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“.

51 Toto ustanovení článku 65 SFEU musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem restriktivního výkladu. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy rozlišující daňové poplatníky podle místa bydliště či členského státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 42 a citovaná judikatura).

52 Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je totiž sama omezena odstavcem 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63“ (viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 43 a citovaná judikatura).

53 Je tedy třeba rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU a svévolnou diskriminací zakázanou odstavcem 3 téhož článku. Z ustálené judikatury přitom vyplývá, že k tomu, aby taková daňová právní úprava členského státu – jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která pro účely výpočtu daně darovací činí rozdíl, pokud jde o období pro uplatnění sníženého základu daně u nemovitosti nacházející se v tomto státě, na základě toho, zda dárce nebo obdarovaný měli v době poskytnutí daru bydliště v uvedeném státě, nebo zda měli oba bydliště v jiném členském státě – mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Aby rozdílné zacházení s těmito dvěma kategoriemi darování mohlo být odůvodněno, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 44 a citovaná judikatura).

54 Pokud jde o právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru 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 existujícím případně mezi dárcem a obdarovaným. Ani jedno z těchto dvou kritérií přitom nezávisí na místě bydliště dárce nebo obdarovaného. Jak uvedl generální advokát v bodě 62 stanoviska, co se týče částky darovací daně splatné z nemovitého majetku nacházejícího se v Německu, který je předmětem daru, neexistuje žádný objektivní rozdíl odůvodňující nerovnost v daňovém zacházení mezi dárcem a obdarovaným, z nichž ani jeden nemá bydliště v tomto členském státu, a situací, ve které alespoň jedna z těchto posledně uvedených osob bydliště v uvedeném státu má. Situace dcer Sabine Hünnebeck 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 vztah rodiče a dítěte, jakož i se situací obdarovaného s bydlištěm na tomto území, který nabyl dar od osoby, která tam bydliště nemá (viz obdobně rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 36).

55 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 osobu povinnou k dani pro účely výběru darovací daně z darovaného nemovitého majetku nacházejícího se v Německu. Tato právní úprava rozlišuje dary nerezidentů od darů, u nichž je alespoň jedna ze stran rezidentem, pouze v otázce období, které se zohledňuje pro účely snížení zdanitelného základu pro výpočet darovací daně. Naopak určení třídy a sazby daně stanovených se provádí podle stejných pravidel pro obě dvě kategorie darování (obdobně viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 37).

56 Pokud vnitrostátní právní úprava nečiní pro účely zdanění nemovitého majetku nabytého darováním a nacházejícího se v dotyčném členském státu rozdíl mezi obdarovanými-nerezidenty, kteří nabyli tento majetek od osoby-nerezidenta, na straně jedné a obdarovanými-nerezidenty nebo obdarovanými-rezidenty, kteří nabyli takový majetek od dárce-rezidenta, jakož i obdarovanými-rezidenty, kteří nabyli ten samý majetek od dárce-nerezidenta, na straně druhé, nemůže, pokud jde o uplatnění nezdanitelné částky ze základu daně u tohoto nemovitého majetku, zacházet s těmito obdarovanými v rámci téhož zdanění rozdílně, aniž by tím porušila požadavky práva Unie. Tím, že vnitrostátní zákonodárce zacházel s darováním uskutečněným ve prospěch těchto dvou kategorií osob stejně s výjimkou délky doby, která se zohledňuje pro účely uplatnění nezdanitelné částky, kterou může obdarovaný nárokovat, totiž připustil, že mezi oběma kategoriemi s ohledem na způsoby a podmínky výběru darovací daně neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, jenž by mohl odůvodnit rozdílné zacházení (viz obdobně rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 38).

57 Je třeba připustit, jak tvrdí německá vláda, že zdanitelný základ u darování v případě, že je obdarovaný nerezidentem, který má omezenou povinnost k darovací dani v Německu, je v zásadě nižší než v případě obdarovaného rezidenta či nerezidenta, který má neomezenou povinnost k darovací dani v tomto členském státě (obdobně viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 52).

58 Tato okolnost však nemůže zpochybnit předchozí konstatování, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudek ze dne 3. září 2014, Komise v. Španělsko, C-127/12, nezveřejněný, EU:C:2014:2130, body 77 a 78), a to tím spíše, že délka období relevantní pro uplatnění nezdanitelné částky stanovená právními předpisy dotčenými ve věci v původním řízení se nemění v závislosti na zdanitelném základu daru, ale je totožná bez ohledu na jeho výši.

59 Jelikož období, které se započítává pro účely snížení zdanitelného základu, nezávisí na výši zdanitelného základu, ale platí pro obdarovaného z důvodu jeho postavení osoby povinné k dani, z pohledu tohoto období nemůže charakteristika zdanitelného základu obdarovaného nerezidenta, který obdržel dar od dárce nerezidenta, objektivně odlišit obdarovaného nerezidenta od situace obdarovaného nerezidenta, který získal dar od dárce rezidenta, nebo od situace obdarovaného rezidenta, který získal dar od dárce nerezidenta (obdobně viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 55).

60 Konečně je třeba zkoumat, zda může být takové omezení pohybu kapitálu, které bylo konstatováno v bodě 48 tohoto rozsudku, objektivně odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

K odůvodnění omezení z titulu naléhavého důvodu obecného zájmu

61 Pokud jde o případné odůvodnění omezení, k němuž došlo v důsledku méně příznivého zacházení s nerezidenty, pokud jde o období, za něž se sčítají dary zohledňované pro účely uplatnění vyšší nezdanitelné částky, na základě naléhavého důvodu obecného zájmu, důvody uváděné německou vládou jsou neopodstatněné.

62 Zaprvé je v souvislosti s důvodem vycházejícím z nutnosti chránit soudržnost německého daňového systému třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora lze tento důvod uplatnit pro účely odůvodnění omezení realizace základních svobod zaručených ve Smlouvě. Nicméně, aby takové odůvodnění mohlo být uznáno, je nezbytné, aby byla prokázána existence bezprostřední souvislosti mezi přiznáním dotyčného daňového zvýhodnění a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží (viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 53 a citovaná judikatura).

63 V tomto případě postačí konstatovat, že německá vláda pouze obecně tvrdí, že § 2 odst. 3 ErbStG „zcela změnil“ režim osobní daňové povinnosti obdarovaných nerezidentů a že všechny výhody a nevýhody plynoucí z toho či onoho ze dvou osobních daňových režimů, z nichž si může příjemce nerezident vybrat, „se kompenzují“, avšak neprokazuje, v čem lze sčítání darů v průběhu 20 let, k němuž dojde, pokud nabyvatel požádá o to, aby pro něj platila vyšší nezdanitelná částka, považovat za opatření způsobilé dosáhnout cíle spočívajícího v ochraně soudržnost německého daňového systému. V tomto ohledu je třeba uvést, že daňová výhoda plynoucí z toho, že se pro účely uplatnění vyšší nezdanitelné částky zohledňuje v případě darování, k němuž došlo mezi stranami, z nichž alespoň jedna je německým rezidentem, období deseti let před darováním, není kompenzováno žádnou určitou daňovou zátěží z titulu daně darovací (obdobně viz rozsudky ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 54, a ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 60).

64 Z toho vyplývá, že omezení, které bylo konstatováno v bodě 48 toho rozsudku, nemůže být odůvodněno nezbytností zachovat soudržnost německého daňového systému.

65 Pokud jde zadruhé o odůvodnění založené na zásadě teritoriality a údajné potřebě zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, je třeba připomenout, že jde o legitimní cíl uznaný Soudním dvorem (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 50 a citovaná judikatura).

66 Je však třeba uvést, že v tomto případě dochází k rozdílnému zacházení, co se týče období zohledňovaného pro účely uplatnění zvýšené nezdanitelné částky, v důsledku použití samotné dotčené německé právní úpravy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, bod 41). Německá vláda dále neprokázala, že je toto rozdílné zacházení nezbytné k zajištění zdaňovací pravomoci Spolkové republiky Německo. Německá vláda se tedy takového odůvodnění dovolává neprávem.

67 Je tedy třeba konstatovat, že v projednávaném případě nebylo zjištěno, že takové omezení, jako je omezení konstatované v bodě 48 tohoto rozsudku, je s to splnit cíle obecného zájmu, které německé vláda údajně sleduje.

68 Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která pro případy darování mezi nerezidenty stanoví, že daň se bez žádosti ze strany nabyvatele vypočítá s použitím snížené nezdanitelná částka. Tyto články v každém případě rovněž brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v případě, že nabyvatel takovou žádost podá, se daň vypočítá s použitím zvýšené nezdanitelné částky, která platí pro darování, u nichž je alespoň jedna ze stran rezidentem, přičemž v případě, že nabyvatel nerezident tuto možnost využije, se pro účely vyčíslení darovací daně z dotčeného daru sčítají všechny dary, které tento obdarovaný nabyl od téže osoby v průběhu deseti let před a deseti let po tomto daru.

K nákladům řízení

69 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (první senát) rozhodl takto:

Články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která pro případy darování mezi nerezidenty stanoví, že daň se bez žádosti ze strany nabyvatele vypočítá tak, že se použije snížená nezdanitelná částka. Tyto články v každém případě brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v případě, že nabyvatel takovou žádost podá, se daň vypočítá s použitím zvýšené nezdanitelné částky, která platí pro darování, u nichž je alespoň jedna ze stran rezidentem, přičemž v případě, že nabyvatel nerezident tuto možnost využije, se pro účely vyčíslení darovací daně z dotčeného daru sčítají všechny dary, které tento obdarovaný nabyl od téže osoby v průběhu deseti let před a deseti let po tomto daru.

Podpisy.