Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

21. prosince 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Články 63 a 65 SFEU – Vnitrostátní právní úprava dědického práva – Nemovitý majetek nacházející se v tuzemsku – Omezená daňová povinnost – Rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty – Nárok na nezdanitelnou částku ze základu daně – Poměrné snížení nezdanitelné částky v případě omezené daňové povinnosti – Závazky spojené s povinnými díly – Neexistence odpočtu daně v případě omezené daňové povinnosti“

Ve věci C-394/20,

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 20. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 18. srpna 2020, v řízení

XY

proti

Finanzamt V,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce pátého senátu, C. Lycourgos, předseda čtvrtého senátu, I. Jarukaitis a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: J. Richard de la Tour,

vedoucí soudní kanceláře: C. Di Bella, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. června 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za XY: R. Wellerem, Steuerberater,

– za německou vládu J. Möllerem a R. Kanitzem, jakož i S. Costanzo, jako zmocněnci,

– za španělskou vládu M. J. Ruiz Sánchez, jako zmocněnkyní,

* Jednací jazyk: němčina.

– za Evropskou komisi W. Roelsem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. září 2021,

vydává tento

Rozsudek

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

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi XY a Finanzamt V (finanční úřad V, Německo), jehož předmětem je výpočet dědické daně z nemovitostí nacházejících se v Německu.

Právní rámec

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani dědické a darovací), ve znění zveřejněném dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), jenž byl novelizován Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (zákon o boji proti daňovým únikům a o změně dalších daňových předpisů), ze dne 23. června 2017 (BGBl. 2017 I, s. 1682) (dále jen „ErbStG“), v § 1, nadepsaném „Zdanitelná plnění“, stanoví:

„(1) Dani dědické (nebo darovací) podléhají:

1. nabytí majetku z důvodu smrti;

2. darování mezi žijícími osobami;

[…]“

4 V § 2 ErbStG, nadepsaném „Osobní daňová povinnost“, se stanoví:

„(1) Daňová povinnost vzniká

1. v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 ve vztahu k celému přecházejícímu či převáděnému majetku (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 bydliště nebo místo obvyklého pobytu,
   b) němečtí státní příslušníci, kteří nepobývali trvale v zahraničí déle než pět let, aniž měli v tuzemsku bydliště,

[…]

3. ve všech ostatních případech s výjimkou § 3 ve vztahu k přecházejícímu či převáděnému majetku, který je součástí tuzemského majetku ve smyslu § 121 Bewertungsgesetz [zákon o pravidlech oceňování] (omezená daňová povinnost).

[…]“

5 V § 3 ErbStG, nadepsaném „Nabytí z důvodu smrti“, se v odstavci 1 stanoví:

„Za nabytí z důvodu smrti se považuje

1. nabytí dědickým nápadem […], odkazem […] nebo na základě uplatněného nároku na povinný díl (§ 2303 a násl. Bürgerliches Gesetzbuch [občanský zákoník, ve znění zveřejněném dne 2. ledna 2002 (BGB1. 2002 I, s. 42, a opravy BGBl. 2002 I, s. 2909, a BGBl. 2003 I, s. 738), dále jen ‚BGB‘];

[…]“

6 Podle § 9 ErbStG vzniká daňová povinnost v případě nabytí z důvodu smrti v okamžiku smrti zůstavitele.

7 V § 10 ErbStG, nadepsaném „Zdanitelné nabytí“, se stanoví:

„(1) Za zdanitelné nabytí se považuje obohacení nabyvatele, není-li osvobozeno od daně […]. V případech uvedených v § 3 se […] za obohacení považuje částka, jež vznikne po odečtení pozůstalostních závazků, které lze odečíst podle odstavců 3 až 9 […], od hodnoty celého přecházejícího majetku […] v rozsahu, v němž tento majetek podléhá zdanění podle tohoto zákona.

[…]

(5) Není-li v odstavcích 6 až 9 stanoveno jinak, lze jako pozůstalostní závazky odečíst

1. dluhy zůstavitele […];

2. závazky spojené s odkazy, povinnosti a uplatněné povinné díly a náhradní nároky z dědictví;

(6) Odečíst nelze dluhy a břemena, pokud mají hospodářskou souvislost s aktivy, která nepodléhají zdanění podle tohoto zákona. Omezuje-li se zdanění na jednotlivá aktiva (§ 2 odst. 1 bod 3 […]), lze odečíst pouze dluhy a břemena, která s nimi mají hospodářskou souvislost […]

[…]“

8 V § 15 ErbStG, nadepsaném „Daňové třídy“, se stanoví:

„(1) 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,

[…]“

9 V § 16 ErbStG, nadepsaném „Nezdanitelné částky“, se stanoví:

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

1. manželem či manželkou a 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) V případech omezené daňové povinnosti (§ 2 odst. 1 bod 3) se nezdanitelná částka podle odstavce 1 snižuje o dílčí částku. Tato dílčí částka odpovídá poměru součtu hodnot majetku nabytého ve stejném okamžiku, nepodléhajícího omezené daňové povinnosti, a majetkových výhod nepodléhajících omezené daňové povinnosti, které byly nabyty během posledních deseti let od téže osoby, k hodnotě majetku nabytého celkem během posledních deseti let od téže osoby. Dřívější nabytí se vykazují v jejich dřívější hodnotě.

[…]“

10 V § 37 ErbStG, nadepsaném „Použití zákona“, se v odstavci 14 stanoví:

„[…] § 16 odst. 1 a 2 ve znění platném ke dni 25. června 2017 se použijí na nabytí, ve vztahu k nimž vznikne daňová povinnost po 24. červnu 2017.“

11 V § 121 Bewertungsgesetz (zákon o pravidlech oceňování), ve znění zveřejněném dne 1. února 1991 (BGB1. 1991 I, s. 230), novelizovaném zákonem ze dne 4. listopadu 2016, jenž je nadepsán „Tuzemský majetek“, se stanoví:

„Tuzemský majetek zahrnuje:

1. tuzemský zemědělský a lesní majetek;

2. tuzemský nemovitý majetek; […]

[…]“

12 V § 2303 BGB, nadepsaném „Osoby s nárokem na povinný díl; výše povinného dílu“, se v odstavci 1 stanoví:

„Je-li potomek zůstavitele vyloučen z dědictví na základě pořízení pro případ smrti, může od dědiců požadovat povinný díl. Povinný díl činí polovinu hodnoty zákonného dědického podílu […]“

13 V § 2311 BGB, nadepsaném „Hodnota pozůstalosti“, se stanoví:

„(1) Povinný díl se vypočítá ze stavu a hodnoty pozůstalosti ke dni úmrtí […]

(2) Je-li to nezbytné, stanoví se hodnota odhadem. Určení hodnoty zůstavitelem není rozhodující.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Žalobkyně v původním řízení je rakouskou státní příslušnicí, která má bydliště v Rakousku. Je dcerou E, který byl rovněž rakouským státním příslušníkem s bydlištěm v Rakousku a k jehož úmrtí došlo dne 12. srpna 2018.

15 Zůstavitel byl vlastníkem tří zastavěných pozemků a jednoho nezastavěného pozemku v Německu. Zůstavitel sepsal závěť, v níž ustanovil žalobkyni jedinou dědičkou, přičemž jeho manželka a syn měli nárok pouze na povinný díl.

16 Po smrti svého otce se žalobkyně v původním řízení na základě dohody zavázala vyplatit své matce a bratrovi částky 1 700 000 eur a 2 850 000 eur za účelem vypořádání jejich nároků na povinný dědický podíl. Ve svém přiznání k dědické dani předloženému finančnímu úřadu V požádala, aby závazky spojené s těmito povinnými díly byly ve výši 43 %, tedy v celkové výši 1 956 500 eur, odečteny od hodnoty jejího nabytí z důvodu smrti jakožto pozůstalostní závazky. Měla za to, že část nemovitého majetku podléhající dědické dani v Německu představuje 43 % hodnoty celé pozůstalosti ve výši 11 592 598,10 eur, která zahrnovala rovněž movitý majetek a nemovitost nacházející se ve Španělsku.

17 Finanční úřad V vyměřil žalobkyni dědickou daň ve výši 642 333 eur. Zdanil přitom pouze pozemky nacházející se v Německu. Odpočet závazků spojených s povinnými díly jakožto pozůstalostních závazků odmítl, neboť podle jeho názoru z § 10 odst. 6 druhé věty ErbStG vyplývá, že nemají hospodářskou souvislost s majetkem zahrnutým do pozůstalosti. Dále pro účely výpočtu dědické daně zohlednil místo nezdanitelné částky ve výši 400 000 eur, kterou pro potomka zůstavitele v zásadě stanoví § 16 odst. 1 bod 2 ErbStG, pouze nižší nezdanitelnou částku podle § 16 odst. 2 ErbStG.

18 V žalobě podané k Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu, Německo) žalobkyně v původním řízení tvrdí, že má nárok na nezdanitelnou částku v plné výši stanovenou v § 16 odst. 1 bodu 2 ErbStG a argumentuje tím, že odstavec 2 tohoto ustanovení je v rozporu s unijním právem. Dále má za to, že totéž platí pro odmítnutí odečíst jakožto pozůstalostní závazky celou hodnotu závazků spojených s povinnými díly nebo její část do výše částky, kterou tato žalobkyně vypočetla.

19 Předkládající soud uvádí, že řešení sporu, který mu byl předložen, závisí na otázce, zda § 16 odst. 2 a § 10 odst. 6 druhá věta ErbStG, které se použijí v případě omezené daňové povinnosti k dědické dani, pokud za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, zůstavitel ani dědic neměli v okamžiku úmrtí bydliště ani obvyklý pobyt v Německu, jsou v souladu s čl. 63 odst. 1 a článkem 65 SFEU.

20 Uvedený soud zaprvé uvádí, že § 16 odst. 2 ErbStG byl do tohoto zákona vložen německým zákonodárcem v návaznosti na rozsudek ze dne 8. června 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Podle tohoto ustanovení a v souladu s § 37 odst. 14 ErbStG je v případě nabytí majetku z důvodu smrti, ve vztahu k němuž došlo ke vzniku daňové povinnosti po 24. červnu 2017, třeba snížit nezdanitelnou částku stanovenou v § 16 odst. 1 ErbStG o částku vypočtenou podle odstavce 2 tohoto ustanovení. Předkládající soud má však pochybnosti o slučitelnosti této nové právní úpravy s čl. 63 odst. 1 a článkem 65 SFEU, jak jsou vykládány Soudním dvorem.

21 Zadruhé se předkládající soud rovněž táže na slučitelnost § 10 odst. 6 druhé věty ErbStG s těmito ustanoveními.

22 V rámci omezené povinnosti k dědické dani, o kterou se jedná v původním řízení, vyměřil finanční úřad V daň pouze z tuzemského nemovitého majetku. V tomto ohledu § 10 odst. 6 ErbStG žalobkyni v původním řízení neumožňuje, aby v souladu s § 10 odst. 5 ErbStG odečetla jakožto pozůstalostní závazky hodnotu závazků spojených s povinnými díly své matky a svého bratra, které musí splnit.

23 Podle judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) totiž hospodářská souvislost, kterou předpokládá ustanovení § 10 odst. 6 ErbStG pro účely odpočitatelnosti dluhů a břemen, existuje pouze v případě, kdy dluhy a břemena mohou být přiřazeny určitým aktivům, která jsou součástí pozůstalosti. Podle této judikatury přitom skutečnost, že povinný díl je v souladu s § 2311 BGB vypočítán na základě hodnoty pozůstalosti, nevytváří takový hospodářský vztah, ale nanejvýš právní vztah.

24 Uvedený soud uvádí, že za předpokladu, že by zůstavitel nebo žalobkyně v původním řízení měli v době úmrtí bydliště nebo obvyklý pobyt v Německu, tato situace by vedla k neomezené daňové povinnosti žalobkyně v původním řízení, která by jí umožnila odečíst od majetku nabytého z důvodu smrti všechny závazky spojené s povinnými díly jakožto pozůstalostní závazky na základě § 10 odst. 5 bodu 2 ErbStG.

25 Za těchto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 63 odst. 1 a článek 65 [SFEU] vykládány v tom smyslu, že tato ustanovení brání vnitrostátní právní úpravě členského státu o výběru dědické daně, která pro výpočet této daně stanoví, že nezdanitelná částka ze zdaňovacího základu je v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, pokud zůstavitel v době úmrtí a dědic k tomuto okamžiku měli bydliště nebo místo obvyklého pobytu v jiném členském státě, nižší než nezdanitelná částka, která by se použila, pokud by alespoň jeden z nich měl v této době bydliště nebo místo obvyklého pobytu v prvně uvedeném členském státě?

2) Musí být čl. 63 odst. 1 a článek 65 [SFEU] vykládány v tom smyslu, že tato ustanovení brání vnitrostátní právní úpravě členského státu o výběru dědické daně, která pro výpočet této daně stanoví, že závazky z povinných dílů v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, pokud zůstavitel v době úmrtí a dědic k tomuto okamžiku měli bydliště nebo místo obvyklého pobytu v jiném členském státě, nejsou odpočitatelné, zatímco by tyto závazky byly od hodnoty nabytí z důvodu smrti odpočitatelné v plném rozsahu, pokud by alespoň zůstavitel nebo dědic měli v době úmrtí zůstavitele bydliště nebo místo obvyklého pobytu v prvně uvedeném členském státě?“

K předběžným otázkám

K první otázce

26 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 63 a 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, kdy ke dni úmrtí neměl ani

zůstavitel, ani dědic bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, se nezdanitelná částka odečítaná ze základu daně sníží, oproti nezdanitelné částce, která by se uplatnila v případě, že by měl ke stejnému datu alespoň jeden z nich bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, o částku odpovídající podílu hodnoty majetku, který nepodléhá zdanění v tomto členském státě, k hodnotě pozůstalosti jako celku.

27 Podle ustálené judikatury Soudního dvora sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, ty však musí tuto pravomoc vykonávat v souladu s unijním právem, a zejména se základními svobodami zaručenými Smlouvou o FEU [viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, bod 36 a citovaná judikatura; ze dne 3. března 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, bod 73 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 29. dubna 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Příjmy vyplácené SKIPCP), C-480/19, EU:C:2021:334, bod 25 a citovaná judikatura].

28 Článek 63 odst. 1 SFEU obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

29 Daň ukládaná z dědění, která spočívá v přechodu majetku zanechaného zůstavitelem na jednu nebo více osob, spadá pod ustanovení Smlouvy o FEU týkající se pohybu kapitálu uvedených v článku 63 SFEU s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dědění omezeny hranicemi jediného členského státu (rozsudek ze dne 26. května 2016, Komise v. Řecko, C-244/15, EU:C:2016:359, bod 25 a citovaná judikatura).

30 Situaci, kdy členský stát uplatňuje dědickou daň na dědictví nacházející se na jeho území, které ke dni úmrtí patří osobě, jež není rezidentem na jeho území, a které připadne dědici, jenž je rovněž nerezidentem, nelze považovat za čistě vnitrostátní situaci. Taková situace tedy spadá pod pohyb kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU.

31 Je tedy třeba zkoumat, zda taková vnitrostátní úprava, která stanoví snížení nezdanitelné částky ze základu daně v případě omezené daňové povinnosti k dědické dani, představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU, a pokud ano, zda je takové omezení odůvodněné.

K existenci omezení ve smyslu článku 63 SFEU

32 V případě dědění patří k opatřením představujícím omezení pohybu kapitálu opatření, jež snižují hodnotu dědictví osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než je stát, na jehož území se dotyčný majetek nachází (rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 23 a citovaná judikatura).

33 V projednávaném případě vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení stanoví, že pokud dědictví zahrnuje nemovitý majetek nacházející se v Německu a ani zůstavitel, ani dědic nemají ke dni úmrtí bydliště v tomto členském státě, je nezdanitelná částka odečítaná ze základu daně nižší než nezdanitelná částka, která by se uplatnila, pokud by zůstavitel nebo dědic měl k tomuto dni bydliště v uvedeném členském státě. Tato nezdanitelná částka je totiž snížena o částku odpovídající poměru hodnoty majetku, který nepodléhá zdanění v tomto členském státě, k hodnotě pozůstalosti jako celku.

34 Taková právní úprava tedy vede k tomu, že dědění mezi nerezidenty podléhá vyšší daňové zátěži, než dědění, kdy je alespoň jednou ze stran rezident, a tudíž vede ke snížení hodnoty dědictví. Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU (viz zejména rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, body 25 a 26, jakož i citovaná judikatura).

K existenci odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu na základě článku 65 SFEU

35 Z článku 65 odst. 1 SFEU ve spojení s odstavcem 3 téhož článku vyplývá, že členské státy mohou ve své vnitrostátní právní úpravě rozlišovat mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty, pokud toto rozlišení nepředstavuje prostředek svévolné diskriminace ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu.

36 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 judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní právní úprava mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 26 a citovaná judikatura). V posledně uvedeném případě musí být rozdílné zacházení způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, bod 30 a citovaná judikatura).

– *Ke srovnatelnosti dotčených situací*

37 Německá vláda tvrdí, že dědění mezi nerezidenty a dědění, kdy je alespoň jednou ze stran rezident, jsou objektivně odlišné situace. Rozdílné daňové zacházení s děděním týkajícím se nerezidentů a děděním, kdy je alespoň jednou ze stran rezident, pokud jde o dědickou daň z nemovitého majetku nacházejícího se v Německu, je tedy objektivně odůvodněné.

38 Je třeba uvést, že podle právní úpravy dotčené v původním řízení se výše dědické daně z nemovitých věcí nacházejících se v Německu vypočítá v závislosti jak na hodnotě těchto nemovitostí, tak na osobní vazbě mezi zůstavitelem a dědicem. Ani jedno z těchto dvou kritérií přitom nezávisí na místě bydliště těchto osob. Dotčená vnitrostátní právní úprava dále považuje jak dědice v rámci dědění mezi nerezidenty, tak dědice v rámci dědění, kdy je alespoň jednou ze stran rezident, za osoby povinné k dani pro účely výběru dědické daně připadající na nemovitý majetek nacházející se v Německu. V obou případech totiž pro účely výpočtu výše dědické daně vyplývá určení třídy a sazby daně z týchž pravidel. Pouze v případě určení zdanitelného obohacení příjemce činí tato právní úprava pro účely výpočtu dědické daně připadající na nemovitý majetek nacházející se v Německu rozdíl v zacházení mezi děděním mezi nerezidenty a děděním, kdy je jednou ze stran rezident.

39 Za těchto podmínek je třeba dospět k závěru, že vnitrostátní zákonodárce tím, že pro účely zdanění nemovitého majetku postavil na roveň na jedné straně dědice-nerezidenty, kteří nabyli tento majetek od zůstavitele-nerezidenta, a na druhé straně dědice-nerezidenty nebo dědice-rezidenty, kteří nabyli takový majetek od zůstavitele-rezidenta, jakož i dědice-rezidenty, kteří nabyli tentýž majetek od zůstavitele-nerezidenta, měl sám za to, že v situaci těchto dvou

kategorií dědiců neexistuje s ohledem na způsoby a podmínky zdanění na základě dědické daně žádný objektivní rozdíl (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 51).

40 Je zajisté pravda, jak tvrdí německá vláda, že německá daňová pravomoc v případech omezené daňové povinnosti k dědické dani, která se vztahuje na dědění mezi nerezidenty, je omezena na tuzemský nemovitý majetek, zatímco v případech neomezené daňové povinnosti k této dani, která se vztahuje na dědění zahrnující alespoň jednoho rezidenta, se tato pravomoc vztahuje na všechen nabytý majetek. Kromě toho v původním řízení se na rozdíl od ustanovení, která byla předmětem zejména rozsudku ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), výše nezdanitelné částky připadající na dědice, jež mají omezenou daňovou povinnost, neurčuje již paušálně, nýbrž v poměru hodnoty majetku, vůči kterému je uvedená pravomoc vykonávána, k hodnotě pozůstalosti jako celku.

41 Tyto okolnosti však nemohou vyvrátit závěr uvedený v bodě 39 tohoto rozsudku. V případech neomezené daňové povinnosti se totiž výše nezdanitelné částky ze základu daně stanovená právní úpravou dotčenou v původním řízení nijak neliší v závislosti na výši zdanitelného základu, který spadá do německé daňové pravomoci. Jak vyplývá z informací sdělených Soudnímu dvoru, tato nezdanitelná částka, která se určuje na základě vztahu mezi dědicem a zůstavitelem, je přiznána automaticky všem dědicům již na základě toho, že mají povinnost k dědické dani v Německu, aby tak bylo snížením celkové výše pozůstalosti zajištěno osvobození části rodinného majetku od daně. Pokud jde přitom o zdanění vyplývající z výkonu daňové pravomoci ze strany Spolkové republiky Německo, dědic s omezenou daňovou povinností se nachází v situaci srovnatelné se situací dědice s neomezenou daňovou povinností, jelikož stejně jako postavení osoby povinné k dani nezávisí na místě bydliště – dotčená právní úprava totiž podrobuje dědické dani každé nabytí nemovitosti nacházející se v Německu bez ohledu na to, zda jsou zůstavitel a dědic rezidenty či nikoli – nezávisí na místě bydliště ani povaha příbuzenského vztahu, který spojuje posledně uvedené osoby, ani účel částečného osvobození od daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 53).

42 Dědic, jehož základ daně v Německu by tvořil nemovitý majetek odpovídající nemovitému majetku, který je předmětem dědické daně žalobkyně v původním řízení, by tak měl – pokud by nabyl takový majetek od osoby s bydlištěm v Německu, se kterou by byl v příbuzenském vztahu, nebo pokud by jako osoba s bydlištěm na tomto území nabyl tento majetek od takové osoby, která zde nemá bydliště – na rozdíl od této žalobkyně nárok na nezdanitelnou částku v plné výši stanovené vnitrostátní právní úpravou.

43 Z toho vyplývá, že okolnosti, kterých se dovolává německá vláda, nemohou z pohledu této nezdanitelné částky objektivně odlišit situaci dědice-nerezidenta po zůstaviteli-nerezidentovi od situace dědice-nerezidenta po zůstaviteli-rezidentovi nebo situaci dědice-rezidenta po zůstaviteli-rezidentovi či nerezidentovi (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 55).

44 Z výše uvedeného vyplývá, že rozdílné zacházení, pokud jde o nárok na takovou nezdanitelnou částku, jako je nezdanitelná částka dotčená v původním řízení, se týká objektivně srovnatelných situací.

– *K odůvodnění omezení z titulu naléhavého důvodu obecného zájmu*

45 Německá vláda tvrdí, že toto rozdílné zacházení může být odůvodněno zejména nutností zajistit soudržnost jejího daňového režimu.

46 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr uznal, že nutnost zajistit soudržnost daňového režimu může odůvodňovat omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou. Nicméně pro to, aby takové odůvodnění bylo uznáno, je nezbytné, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi přiznáním dotyčného daňového zvýhodnění a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, přičemž přímá povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli dotčené právní úpravy (rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59 a citovaná judikatura).

47 V projednávaném případě, jak bylo uvedeno v bodě 41 tohoto rozsudku, německá vláda tvrdí, že v rámci dědické daně, jejímž předmětem je zdanění obohacení v důsledku nabytí majetku z důvodu smrti, má nezdanitelná částka stanovená v § 16 ErbStG, jejíž výše závisí na příbuzenském vztahu mezi zůstavitelem a dědicem, zajistit osvobození části rodinného majetku od daně tím, že sníží celkovou výši pozůstalosti. Jejím cílem je zejména zajistit, aby v případě úzce propojených rodinných příslušníků mohla mít každá z těchto osob povinných k dani prospěch z dědictví, které jí náleží, a to tím, že bude částečně osvobozena od dědické daně, či dokonce od ní osvobozena zcela v případech nabytí majetku nižší hodnoty v rámci rodiny.

48 Za tímto účelem mohou dědici na základě § 16 odst. 1 ErbStG získat prospěch z této nezdanitelné částky v plném rozsahu, pokud se daňové zatížení, jehož se týká, vztahuje na celou pozůstalost.

49 Naproti tomu odstavec 2 tohoto článku stanoví, že nezdanitelná částka, na kterou má dědic nárok z důvodu svého příbuzenského vztahu se zůstavitelem, se sníží poměrně k podílu obohacení na straně dědice, který nespadá do daňové pravomoci Spolkové republiky Německo.

50 Taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, tudíž vytváří přímou souvislost mezi nezdanitelnou částkou, na kterou má dědic nárok, a rozsahem daňové pravomoci ve vztahu k obohacení, které pro něj vyplývá z nabytí majetku z důvodu smrti.

51 Kromě toho s ohledem na zásady připomenuté v bodě 36 tohoto rozsudku je třeba uvést, že tato souvislost je způsobilá zaručit uskutečnění cíle sledovaného touto právní úpravou. Právní úprava dotčená v původním řízení totiž zaručuje, že v případě celkového obohacení téže hodnoty se přiznaná nezdanitelná částka rovná podílu z pozůstalosti podléhajícímu zdanění bez ohledu na to, zda se jedná o omezenou či neomezenou daňovou povinnost.

52 Cílem této úpravy je tedy zabránit tomu, aby tím, že se dědici s omezenou daňovou povinností umožní využít nezdanitelné částky v plné výši, i když se tato nezdanitelná částka nevztahuje k daňové zátěži z celého obohacení plynoucího z nabytí dědictví, byla systematicky podhodnocována daňová schopnost tohoto dědice s omezenou daňovou povinností.

53 Kromě toho uvedená právní úprava nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, jelikož z nezdanitelné částky dotčené v původním řízení se těží v poměru k rozsahu daňové pravomoci Spolkové republiky Německo ve vztahu k celé pozůstalosti. Z téže právní úpravy zejména vyplývá, že pokud se nemovitý majetek zdaněný tímto členským státem

rovná celkové pozůstalosti, dědic, který má omezenou daňovou povinnost, má stejně jako dědic s neomezenou daňovou povinností nárok na nezdanitelnou částku v plné výši stanovenou z důvodu jeho příbuzenského vztahu se zůstavitelem.

54 Z toho vyplývá, že na rozdíl od právních předpisů upravujících paušální nezdanitelnou částku v případech omezené daňové povinnosti dotčené ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), je omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, v rozsahu, v němž se týká nezdanitelné částky ze základu daně, odůvodněno nutností zajistit soudržnost daňového režimu.

55 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, kdy ke dni úmrtí neměl ani zůstavitel, ani dědic bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, se nezdanitelná částka odečítaná ze základu daně sníží, oproti nezdanitelné částce, která by se uplatnila v případě, že by měl ke stejnému datu alespoň jeden z nich bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, o částku odpovídající podílu hodnoty majetku, který nepodléhá zdanění v tomto členském státě, k hodnotě pozůstalosti jako celku.

K druhé otázce

56 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 63 a 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, kdy ke dni úmrtí neměl ani zůstavitel, ani dědic bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, nelze závazky spojené s povinnými díly odečíst jakožto pozůstalostní závazky od hodnoty pozůstalosti, zatímco tyto závazky by bylo možné odečíst v plné výši v případě, že by ke stejnému datu měl alespoň jeden z nich bydliště nebo obvyklý pobyt v uvedeném členském státě.

57 Z úvah uvedených v bodech 27 až 30 tohoto rozsudku vyplývá, že je tedy třeba zkoumat, zda taková vnitrostátní právní úprava představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU, a pokud ano, zda je takové omezení odůvodněné.

K existenci omezení ve smyslu článku 63 SFEU

58 Jak bylo připomenuto v bodě 32 tohoto rozsudku, v případě dědění patří k opatřením představujícím omezení pohybu kapitálu opatření, jež snižují hodnotu dědictví osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než je stát, na jehož území se dotyčný majetek nachází.

59 V projednávaném případě vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení stanoví, že pokud v případě dědictví zahrnujícího nemovitost nacházející se v Německu zůstavitel ani dědic v tomto členském státě v okamžiku úmrtí nebydlel, tento dědic si nemůže odečíst závazky spojené s povinnými díly jakožto pozůstalostní závazky, zatímco takový odpočet je možný v případě, že by zůstavitel či dědic měli k tomuto okamžiku bydliště na německém území.

60 Taková právní úprava, která podmiňuje možnost odečíst od zdanitelného základu pozůstalosti závazky spojené s povinnými díly odpovídající nemovitostem nacházejícím se v tuzemsku místem bydliště zůstavitele nebo dědice v den úmrtí, vede proto k tomu, že dědictví mezi nerezidenty

týkající se takového majetku podléhá vyšší daňové zátěži, než to, které se týkají alespoň jednoho rezidenta, a tudíž má za následek snížení hodnoty uvedeného dědictví. Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU (obdobně viz rozsudek ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, EU:C:2008:489, body 45 a 46).

K existenci odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu na základě článku 65 SFEU

61 Je tedy třeba posoudit, zda takto zjištěné omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno s ohledem na čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU, a ve světle důvodů uvedených v bodech 35 a 36 tohoto rozsudku, zda se toto rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo zda je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, a případně zda je způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

– *Ke srovnatelnosti dotčených situací*

62 Jak vyplývá z bodů 37 až 39 tohoto rozsudku, pokud jde o výši dědické daně splatné z titulu nemovitého majetku nacházejícího se v Německu, neexistuje žádný objektivní rozdíl mezi děděním mezi osobami, z nichž žádná nemá ke dni úmrtí bydliště v tomto členském státě, a děděním mezi osobami, z nichž alespoň jedna má k tomuto dni bydliště v uvedeném státě.

63 Toto posouzení nelze zpochybnit argumentem německé vlády, podle kterého na rozdíl od judikatury vycházející zejména z rozsudku ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další (C-11/07, EU:C:2008:489), a týkající se odpočitatelnosti závazků týkajících se nemovitého majetku podléhajícího dědické dani, nemají závazky spojené s povinnými díly přímou souvislost s nemovitým majetkem nacházejícím se na německém území, který podléhá dědické dani.

64 Nezávisle na jejich kvalifikaci ve vnitrostátním právu se totiž závazky spojené s povinnými díly vztahují, přinejmenším částečně, na nemovitosti nacházející se v Německu, ve vztahu k nimž Spolková republika Německo z tohoto důvodu vykonává svou daňovou pravomoc.

65 Z výše uvedeného vyplývá, že se rozdílné zacházení týkající se odpočitatelnosti takových závazků spojených s povinnými díly, jako je zacházení dotčené v původním řízení, týká objektivně srovnatelných situací.

– *K odůvodnění omezení z titulu naléhavého důvodu obecného zájmu*

66 Německá vláda tvrdí, že toto rozdílné zacházení může být odůvodněno zaprvé nutností zajistit soudržnost jejího daňového režimu.

67 Jak bylo připomenuto v bodě 46 tohoto rozsudku, nutnost chránit soudržnost daňového systému může odůvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou. Nicméně pro to, aby takové odůvodnění bylo uznáno, je nezbytné, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, přičemž přímá povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli dotčené právní úpravy.

68 V projednávaném případě německá vláda tvrdí, že cílem ustanovení týkajících se odpočitatelnosti závazků spojených s povinnými díly je umožnit určení skutečného nárůstu majetku vyplývajícího z nabytí z důvodu smrti, z něhož je splatná dědická daň.

69 Rozdílné zacházení vyplývající z právní úpravy dotčené v původním řízení přitom nelze odůvodnit nutností zajistit soudržnost německého daňového systému, neboť, jak uvedl generální advokát v bodě 104 svého stanoviska, § 10 odst. 6 ErbStG má za následek vyloučení odpočtu závazků spojených s povinnými díly, pokud v okamžiku úmrtí nemá zůstavitel, ani dědic bydliště nebo obvyklý pobyt v Německu, i když, jak vyplývá z bodu 64 tohoto rozsudku, mají tyto závazky, přinejmenším částečně, dostatečnou souvislost s částmi pozůstalosti, nad nimiž Spolková republika Německo vykonává svou daňovou pravomoc, a odpovídají podílu pozůstalosti, který pro dědice s omezenou daňovou povinností nepředstavuje obohacení.

70 Německá vláda zadruhé tvrdí, že takové rozdílné zacházení, jako je rozdílné zacházení dotčené v původním řízení, může být odůvodněno zásadou teritoriality a nezbytností zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, což zajisté představuje legitimní cíl uznaný Soudním dvorem (rozsudek ze dne 8. června 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, bod 65).

71 Je však třeba uvést, že rozdílné zacházení týkající se odpočitatelnosti závazků spojených s povinnými díly, o které se jedná v původním řízení, vyplývá pouze z použití dotčené německé právní úpravy. Kromě toho německá vláda nevysvětluje, proč by zohlednění závazků spojených s povinnými díly, pokud se tyto díly týkají nemovitostí, ve vztahu k nimž Spolková republika Německo vykonává daňovou pravomoc v rámci omezené daňové povinnosti, vedlo k tomu, že by se tento členský stát vzdal části této pravomoci ve prospěch jiných členských států nebo by to ovlivnilo jeho pravomoc zdaňovat (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. června 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, bod 66 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 22. června 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 70).

72 Pokud jde o tvrzení tohoto členského státu, podle kterého je takové rozdílné zacházení odůvodněno účelem zamezit dvojímu odpočtu pasiv spojených s povinnými díly, je třeba nejprve připomenout, že státní příslušník určitého členského státu nesmí být zbaven možnosti dovolávat se ustanovení Smlouvy z toho důvodu, že využívá daňových zvýhodnění, která mu umožňuje platná právní úprava jiného členského státu než toho, v němž má bydliště (rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 41 a citovaná judikatura).

73 Dále, jak uvedla německá vláda ve svém písemném vyjádření a s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu, mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou neexistuje dvoustranná úmluva o zamezení dvojího zdanění dědickou daní. Za těchto okolností se členský stát, na jehož území se nachází nemovitý majetek, který je předmětem dědictví, nemůže k tomu, aby odůvodnil omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z jeho vlastních pravidel, namítat, že v jiném členském státě existuje nezávisle na jeho vůli možnost, aby dědic využil podobný odpočet poskytovaný jiným členským státem, který by mohl zcela nebo zčásti kompenzovat újmu, která mu byla způsobena tím, že členský stát, v němž se dotyčný nemovitý majetek nachází, nezohlednil při výpočtu dědické daně závazky spojené s povinnými díly (zejména viz rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, EU:C:2008:489, body 67 a 68; ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, body 64 a 65, jakož i ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 42).

74 Členský stát se totiž nemůže dovolávat existence zvýhodnění přiznaného jednostranně jiným členským státem, aby unikl povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, zejména pak z jejích ustanovení o volném pohybu kapitálu (zejména viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 43 a citovaná judikatura).

75 Z toho vyplývá, že omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, v rozsahu, v němž se týká nemožnosti odečíst závazky spojené s povinnými díly, nelze odůvodnit nutností zajistit soudržnost německého daňového systému, ani zásadou teritoriality nebo nezbytností zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

76 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, kdy ke dni úmrtí neměl ani zůstavitel, ani dědic bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, nelze závazky spojené s povinnými díly odečíst jakožto pozůstalostní závazky od hodnoty pozůstalosti, zatímco tyto závazky by bylo možné odečíst v plné výši v případě, že by ke stejnému datu měl alespoň jeden z nich bydliště nebo obvyklý pobyt v uvedeném členském státě.

K nákladům řízení

77 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 (pátý senát) rozhodl takto:

1) **Články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, kdy ke dni úmrtí neměl ani zůstavitel, ani dědic bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, se nezdanitelná částka odečítaná ze základu daně sníží, oproti nezdanitelné částce, která by se uplatnila v případě, že by měl ke stejnému datu alespoň jeden z nich bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, o částku odpovídající podílu hodnoty majetku, který nepodléhá zdanění v tomto členském státě, k hodnotě pozůstalosti jako celku.**

2) **Články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se výpočtu dědické daně, která stanoví, že v případě nabytí nemovitostí nacházejících se v tuzemsku, kdy ke dni úmrtí neměl ani zůstavitel, ani dědic bydliště nebo obvyklý pobyt v tomto členském státě, nelze závazky spojené s povinnými díly odečíst jakožto pozůstalostní závazky od hodnoty pozůstalosti, zatímco tyto závazky by bylo možné odečíst v plné výši v případě, že by ke stejnému datu měl alespoň jeden z nich bydliště nebo obvyklý pobyt v uvedeném členském státě.**

Podpisy.