

V?c C-256/06

Theodor Jäger

v.

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Volný pohyb kapitálu – ?lánky 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní ?lánky 56 ES a 58 ES) – D?dická da? – Oce?ování majetku, který je sou?ástí d?dictví – Zem?d?lský a lesní majetek v jiném ?lenském stát? – Mén? výhodný zp?sob oce?ování majetku a výpo?tu splatné dan?“

Stanovisko generálního advokáta J. Mazáka p?ednesené dne 11. září 2007 I ? 0000

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 17. ledna 2008 I ? 0000

Shrnutí rozsudku

*Volný pohyb kapitálu – Omezení – D?dická da?*

*[Smlouva o ES, ?l. 73 B odst. 1 a 73 D (nyní ?l. 56 odst. 1 ES a 58 ES)]*

?lánek 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní ?l. 56 odst. 1 ES) ve spojení s ?lánkem 73d Smlouvy o ES (nyní ?lánek 58 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, jež pro ú?ely výpo?tu dan? z d?dictví sestávajícího z majetku, který se nachází na území uvedeného státu, a ze zem?d?lského a lesnického majetku, který se nachází v jiném ?lenském stát?,

– stanoví, že majetek, který se nachází v tomto jiném ?lenském stát?, je zohledn?n ve výši své tržní hodnoty, zatímco pro totožný tuzemský majetek platí zvláštní postup oce?ování, jehož výsledky dosahují pr?m?rn? jen 10 % uvedené tržní hodnoty, a

– vyhrazuje pro zem?d?lský a lesnický majetek v tuzemsku uplatn?ní nezdánitelné ?ástky, jakož i zapo?tení jeho zbývající hodnoty jen do výše 60 %.

Taková právní úprava má totiž v rozsahu, v jakém vede k tomu, že d?dictví zahrnující zem?d?lský a lesnický majetek nacházející se v jiném ?lenském stát? podléhá v prvním ?lenském stát? vyšší d?dické dani, než kdyby se majetek tvo?ící d?dictví nacházel výhradn? na území posledn? uvedeného státu, za následek omezení pohybu kapitálu prost?ednictvím snížení hodnoty d?dictví zahrnujícího takový majetek, který se nachází mimo vnitrostátní území.

Takovou vnitrostátní právní úpravu nelze od?vodnit tím, že se vztahuje na situace, které nejsou objektivn? srovnatelné, jelikož výpo?et d?dické dan? je na základ? uvedené právní úpravy p?ímo spojen s hodnotou majetku zahrnutého v d?dictví, a tudíž objektivn? neexistuje žádný rozdíl mezi situacemi, který by mohl od?vodnit nerovné da?ové zacházení, pokud jde o úrove? d?dické dan? splatné z majetku nacházejícího se v ?lenském stát? a majetku, který se nachází v jiném ?lenském stát?.

Krom toho cíl sestávající ze zabrán?ní tomu, aby da?ové zatížení d?dictví ohrozilo pokračování v ?innosti zem?d?lských a lesnických hospodá?ství, a tedy zachování společenské funkce posledn?

uvedených, nemůže odvodnit dotčenou právní úpravu, nebo žádná skutečnost neumožňuje konstatovat, že hospodářství usazená v jiných členských státech se nenacházejí ve srovnatelné situaci se situací hospodářství usazených v tuzemsku.

To platí i pro případné obtíže při určení hodnoty majetku, který se nachází na území jiného členského státu, podle zvláštního vnitrostátního postupu, přičemž tyto obtíže nepostažují k odvodnění kategorického odmítnutí udělit daňovou výhodu, která vyplývá z dotčené právní úpravy, jež kromě uvedeného postupu oceňování rovněž vyhrazuje uplatnění dalších dvou daňových výhod pro majetek nacházející se v tuzemsku.

(viz body 32, 43–44, 52, 54–55, 57 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

17. ledna 2008(\*)

„Volný pohyb kapitálu – články 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES a 58 ES) – Dědická daň – Oceňování majetku, který je součástí dědictví – Zemědělský a lesní majetek v jiném členském státě – Méně výhodný způsob oceňování majetku a výpočtu splatné daně“

Ve věci C-256/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 11. dubna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 8. června 2006, v řízení

**Theodor Jäger**

proti

**Finanzamt Kusel-Landstuhl,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj), K. Schieman, J. Makarczyk a C. Toader, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za T. Jägera K. Cronauer, Rechtsanwältin,

- za Finanzamt Kusel-Landstuhl M. Trautenem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. září 2007,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES a 58 ES).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi T. Jäger a Finanzamt Kusel-Landstuhl (dále jen „Finanzamt“) ve věci výpočtu splatné dědické daně z majetku nacházejícího se v Německu a zemědělského a lesního majetku nacházejícího se ve Francii a zejména pravidel pro oceňování tohoto majetku.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

3 Příloha I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), nazvaná „Klasifikace pohybu kapitálu, uvedená v článku 1 směrnice“ obsahuje tři různé kategorie pohybu kapitálu.

4 Jedenáctá z uvedených kategorií, nazvaná „Osobní pohyb kapitálu“, obsahuje zejména rubriku nazvanou „Dědictví a odkazy“.

### *Vnitrostátní právní úprava*

Uplatňování dědické daně z majetku nacházejícího se v jiném členském státě

5 Podle § 2 odst. 1 bodu 1 zákona o dani dědické a darovací (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), ve znění vyhlášeném v BGBl. 1997, s. 378 (dále jen „ErbStG“), podléhá dědické dani celá pozostalost osoby, která má bydliště v Německu, ke dni vzniku daňové povinnosti. Majetek, který se nachází v zahraničí, též podléhá uvedené dani.

6 Ustanovení § 21 ErbStG upravuje pro účely výpočtu německé dědické daně započtení dědické daně odvedené v jiném státě, není-li použitelná dohoda o zamezení dvojího zdanění. Jeho odstavec 1 první věta stanoví:

„Podléhá-li zahraniční majetek nabyvatelů v jiném státě dani – zahraniční – odpovídající německé dědické dani, vyměněná zahraniční daň splatná nabyvatelem, která byla odvedena a nemůže být snížena, se v případech stanovených v § 2 odst. 1 bod 1 a v rozsahu, v jakém nejsou použitelná ustanovení [daňové] dohody o zamezení dvojího zdanění, na žádost započte proti německé dědické dani v rozsahu, v němž zahraniční majetek podléhá rovněž německé dědické dani.“

7 Druhá věta téhož ustanovení stanoví:

„Je-li nabyté dědictví tvořeno jen zčásti zahraničním majetkem, je třeba vypočítat dílčí částku

německé dědické daně odpovídající tomuto majetku tak, že se dědická daň z celého zdanitelného majetku, včetně zahraničního zdanitelného majetku, přiměně rozdělí podle poměru mezi zahraničním zdanitelným majetkem a celkovým zdanitelným majetkem.“

#### Pravidla oceňování zemědělského a lesního majetku

8 V souladu s § 12 odst. 6 ErbStG ve spojení s § 9 a § 31 zákona o oceňování (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991, s. 230, dále jen „BewG“), se má zahraniční zemědělský a lesní majetek oceňovat podle jeho tržní hodnoty. Tato hodnota se podle § 9 odst. 2 BewG určí pomocí ceny, za kterou je možné majetek prodat v rámci obvyklého obchodního styku.

9 Naproti tomu zemědělský a lesní majetek nacházející se v Německu se podle § 12 odst. 3 ErbStG oceňuje podle zvláštního postupu upraveného v § 140 až § 144 BewG. Výsledky oceňování podle tohoto postupu dosahují v průměru pouze 10 % tržní hodnoty dotčeného majetku.

10 Tato ustanovení BewG, jež byla do uvedeného zákona vložena § 1 bodem 36 daňového zákona z roku 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, s. 2049) ze dne 20. prosince 1996, umožňují ocenit tuzemské zemědělské a lesnické hospodářství podle zjednodušeného postupu výpočtu výnosové hodnoty s použitím standardizované hodnoty jednotlivých druhů hospodářství, a zejména na základě průměrných stálých příjmů hospodářství vytvářejících zisk, v Německu ke dni 1. ledna 1996. Podpřípově BewG stanoví ocenění na žádost podle individuálních příjmů.

#### Pravidla výpočtu dědické daně ze zemědělského a lesního majetku

11 Ustanovení § 13a odst. 1 bodu 1 ErbStG stanoví v případě nabytí zemědělského a lesnického majetku nacházejícího se v Německu prostřednictvím dědictví „nezdanitelnou částku“ ve výši 500 000 DEM z hodnoty uvedeného majetku, jež se přičítá k osobní nezdanitelné částce ve výši 400 000 DEM udělené na základě § 16 téhož zákona.

12 Nadto je podle § 13a odst. 2 ErbStG třeba hodnotu uvedeného majetku, která zůstává po odečtení nezdanitelné částky, započítat ve formě „omezeného ocenění“ jen do výše 60 % pro účel výpočtu daně.

13 Podle § 13a odst. 4 téhož zákona se nezdanitelná částka ani omezené ocenění nepoužijí pro zahraniční zemědělský a lesní majetek.

#### **Spor v převodním řízení a předběžná otázka**

14 Theodor Jäger s bydlištěm ve Francii je jediným dědicem své matky, jež zemřela v roce 1998 a naposledy bydlela v Německu.

15 K dědictví patřil, kromě majetku v Německu, nemovitý majetek ve Francii, který byl využíván pro zemědělské a lesnické účely. Otec T. Jägera, jenž zemřel v roce 1994, nabyl jednu část dotčeného majetku v srpnu 1988 a poté nabyl v lednu 1990 pozemky tvořící druhou část dotčeného majetku.

16 Vzhledem k tomu, že jeho tržní hodnota byla ve Francii stanovena na 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), podléhal tento majetek v daném členském státě dědické dani ve výši 1 192 148 FRF (354 306 DEM).

17 Rozhodnutím ze dne 3. ledna 2000 vyměřil Finanzamt T. Jägerovi dědickou daň.

18 Tato daň byla vypočtena z určité hodnoty dědictví ve výši 1 737 167 DEM, které zahrnovalo

nemovitý majetek ve Francii v hodnotě 1 618 152 DEM, což byla jeho tržní hodnota, a majetek v Německu oceněný na 119 015 DEM. Po odpůtu osobní nezdánitelné částky ve výši 400 000 DEM se zaokrouhlená zdanitelná částka snížila na 1 337 100 DEM. Na základě této částky vyměřil Finanzamt daň ve výši 254 049 DEM.

19 Na základě žádosti T. Jägera podané podle § 21 odst. 1 druhé vety ErbStG započítal Finanzamt v této poslední uvedené částce částku 236 644 DEM z důvodu dědické daně již odvedené ve Francii.

20 Na základě těchto skutečností vyměřil Finanzamt ve svém výše uvedeném rozhodnutí ze dne 3. ledna 2000 T. Jägerovi dědickou daň ve výši 17 405 DEM.

21 Theodor Jäger podal proti rozhodnutí Finanzamt stížnost a žalobu k Finanzgericht. Poté, co tímto prostředkem nebylo vyhověno, podal T. Jäger opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof vzhledem k tomu, že měl za to, že přinejmenším od vydání rozsudku ze dne 11. prosince 2003, Barbier (C-364/01, Recueil, s. I-15013), je sporné, zda jsou německé právní předpisy v rozsahu, v němž uplatňují rozlišení podle místa, kde se dědictví nebo jeho část nachází, slučitelné se zásadou volného pohybu kapitálu, porušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné s čl. 73b odst. 1 [odst. 1] Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní čl. 56 odst. 1 ES), že pro účely dědické daně

a) je nutno zemědělský a lesní majetek nacházející se v jiném členském státě (zahraniční) ocenit v jeho tržní hodnotě (poizovací hodnotě), zatímco pro tuzemský zemědělský a lesní majetek platí zvláštní postup oceňování, jehož výsledky dosahují přibližně jen 10% jeho tržní hodnoty, a

b) nabytí německého zemědělského a lesního majetku je daňově osvobozeno do výše zvláštní nezdánitelné částky a zbývající hodnota je oceněna jen do výše 60 %,

pokud to u dědice, který dědí majetek složený z tuzemského majetku a ze zahraničního zemědělského a lesního majetku, vede k situaci, kdy z důvodu umístění zemědělského a lesního majetku v zahraničí podléhá nabytí tuzemského majetku vyšší dědické dani, než by tomu bylo v případě, že by se zemědělský a lesní majetek nacházel v Německu“

### **K předběžné otázce**

22 Podstatou otázky Bundesfinanzhof je, zda čl. 73b odst. 1 Smlouvy brání právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v předvodním řízení, jež pro účely výpočtu daně z dědictví sestávajícího z majetku, který se nachází na území uvedeného státu, a ze zemědělského a lesnického majetku, který se nachází v jiném členském státě,

– stanoví, že majetek, který se nachází v tomto jiném členském státě, je zohledněn ve výši své tržní hodnoty, zatímco pro totožný tuzemský majetek platí zvláštní postup oceňování, jehož výsledky dosahují přibližně jen 10 % tržní hodnoty uvedeného majetku, a

– vyhrazuje pro zemědělský a lesnický majetek v tuzemsku uplatňovanou nezdánitelnou částku, jakož i započtení jeho zbývající hodnoty jen do výše 60 %.

23 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19; ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 15, a ze

dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 21).

24 Rovněž je třeba připomenout, že pojem „pohyb kapitálu“ není Smlouvou o ES definován. Nicméně podle ustálené judikatury, jelikož článek 73b Smlouvy v podstatě převzal obsah článku 1 směrnice 88/361, a i když tato směrnice byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (články 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny články 73b až 73g Smlouvy o ES, nyní články 56 ES až 60 ES), klasifikace „pohybu kapitálu“, která tvoří její přílohu, si uchovává informativní hodnotu pro účely definování pojmu „pohyb kapitálu“ (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 39, a ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 41).

25 V tomto ohledu Soudní dvůr, který připomíná zejména, že dědění, jež představuje přechod na jednu či více osob majetku zanechaného zemřelou osobou, spadá do kolonky XI přílohy I směrnice 88/361, nazvané „Osobní pohyb kapitálu“, v bodě 42 výše uvedeného rozsudku van Hilten-van der Heijden rozhodl, že dědění představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 73b Smlouvy (viz v tomto smyslu rovněž výše uvedený rozsudek Barbier, bod 58), s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dědictví omezeny hranicemi jediného členského státu.

26 Přitom situace, v níž osoba s bydlištěm v Německu v okamžiku smrti zanechá jiné osobě s bydlištěm ve Francii majetek, který se nachází v obou členských státech a který je společně předmětem výpočtu dědické daně v Německu, vřec není listovní záležitostí, jak správně uvádí Komise Evropských společenství.

27 V důsledku toho je dědění ve věci v převodním řízení pohybem kapitálu ve smyslu čl. 73b odst. 1 Smlouvy.

28 Je proto třeba především prozkoumat, zda, jak tvrdí T. Jäger a Komise, představuje vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, omezení volného pohybu kapitálu.

29 Německá vláda naproti tomu tvrdí, že vnitrostátní právní úprava dotčená v převodním řízení nepředstavuje omezení volného pohybu kapitálu. Jednak uvádí, že otec T. Jägera převodně nabytí majetek nacházející se ve Francii před dnem 1. června 1990, datem, k němuž směrnice 88/361 musela být provedena do vnitrostátního práva, takže nabyvatel dotčeného majetku se práv vycházejících z uvedené směrnice či ze Smlouvy nemůže dovolávat přímo. Krom toho podle uvedené vlády takový nabyvatel nemůže být odrazen účinky právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, jež nijak nezatěžují dotčenou osobu, ale nanejvýš její dědice. Proto jsou účinky takové právní úpravy přílišné nepřiměřené, aby mohly představovat omezení pohybu kapitálu.

30 V tomto ohledu vyplývá z judikatury Soudního dvora, že vnitrostátní ustanovení určující hodnotu nemovitého majetku pro účely výpočtu výše splatné daně v případě nabytí majetku dědickým mohou nejen odrazovat od nákupu nemovitého majetku v dotčeném členském státě a převedení takového majetku na jinou osobu osobou s bydlištěm v jiném členském státě, ale mohou mít rovněž za následek snížení hodnoty dědictví osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než kde se dotčený majetek nachází (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Barbier, bod 62).

31 Nadto judikatura ohledně případu dědění potvrdila, že opatřeními zakázanými podle čl. 73b odst. 1 Smlouvy jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, jejichž následkem se snižuje hodnota dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, v němž se dotyčný majetek nachází a který zdaňuje dědění tohoto majetku (výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden, bod 44).

32 V projednávané věci mají vnitrostátní ustanovení dotčená v převodním řízení v rozsahu, v

jakém vedou ke skutečnosti, že d?dictví zahrnující zem?d?lský a lesnický majetek nacházející se v jiném ?lenském stát? podléhá v N?mecku vyšší d?dické daní, než kdyby se majetek tvo?ící d?dictví nacházel výhradn? na území posledn? uvedeného státu, za následek omezení pohybu kapitálu prost?ednictvím snížení hodnoty d?dictví zahrnujícího takový majetek, který se nachází mimo n?mecké území.

33 Tento záv?r nemohou zpochybnit argumenty uplat?ované n?meckou vládou, p?ipomenuté v bod? 29 tohoto rozsudku, nebo? jsou irelevantní ve vztahu ke kritériím vyplývajícím z judikatury citované v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku. V projedn?vané v?ci nastaly ú?inky vnitrostátní právní úpravy dot?ené v p?vodním ?ízení ve vztahu k hodnot? d?dictví po dni 1. ?ervna 1990 a zjevn? nejsou p?íliš nep?ímé, aby p?edstavovaly omezení pohybu kapitálu.

34 Je tomu tak rovn?ž ohledn? argumentu n?mecké vlády, podle kterého nem?že existovat omezení vyplývající ze snížení hodnoty d?dictví vzhledem k tomu, že dopad právní úpravy, jako je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, je pouze nevyhnutelným následkem společné existence vnitrostátních da?ových systém?. Tato okolnost je totiž irelevantní ve vztahu ke kritériím vyplývajícím z judikatury citované v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku. V každém p?ípad? je t?eba konstatovat, že snížení hodnoty d?dictví vyplývá z uplatn?ní pouze dot?ené n?mecké právní úpravy.

35 Z toho vyplývá, že pod?ízení ud?lení da?ových výhod v oblasti d?dické dan? podmínce, aby se majetek nabytý d?d?ním nacházel v tuzemsku, p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásad? zakázané ?l. 73b odst. 1 Smlouvy.

36 Dále je t?eba p?ezkoumat, zda m?že být takto zjišt?né omezení volného pohybu kapitálu od?vodn?né s ohledem na ustanovení Smlouvy.

37 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že v souladu s ?l. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy „[?]lánkem 73b není dot?eno právo ?lenských stát?: [...] uplat?ovat p?íslušná ustanovení svých da?ových p?edpis?, která rozlišují mezi da?ovými poplatníky podle [...] místa, kde je jejich kapitál investován“.

38 Podle Finanzamt a n?mecké vlády z uvedeného ustanovení vyplývá, že Spolková republika N?mecko má právo vyhradit výhodu oce?ování podle zvláštního postupu pouze pro majetek nacházející se na svém území. Finanzamt dodává, že § 31 BewG je od?vodn?n ?l. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy s ohledem na prohlášení ? 7 p?ipojené ke záv?re?nému aktu Smlouvy o Evropské unii, protože režim oce?ování majetku, který se nachází v zahrani?í, jako je majetek dot?ený v p?vodním ?ízení, existoval na konci roku 1993 ve smyslu uvedeného prohlášení.

39 Aniž je t?eba rozhodnout o tom, zda uvedený režim oce?ování majetku, který se nachází v zahrani?í, existoval ke dni 31. prosince 1993, ?i nikoli, je t?eba p?ipomenout, že v rozsudku ze dne 6. ?ervna 2000, Verkooijen (C?35/98, Recueil, s. I?4071), byl Soudní dv?r veden k odpov?di na argumentaci založenou na ?l. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy, a?koli skutkové okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení p?edcházely vstupu uvedeného ustanovení v platnost. Zd?raznil, že p?ed vstupem ?l. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy v platnost, vnitrostátní da?ová ustanovení toho druhu, na který odkazuje uvedený ?lánek, v rozsahu, v jakém stanoví jistá rozlišení, mohou být slu?itelná s právem Spole?enství, pokud se uplatní na situace, jež nejsou objektivn? srovnatelné (bod 43).

40 S ohledem na to je třeba uvést, že čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy musí být jako odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem striktního výkladu. Uvedené ustanovení tudíž nemůže být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště v německém státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou.

41 Výjimka upravená v čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy, jak poznamenala německá vláda, je totiž sama omezena čl. 73d odst. 3 Smlouvy, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedené v odstavci 1 tohoto článku „nesmí jít představit ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřeného omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 73b“ (viz výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 44, a Manninen, bod 28). Krom toho, aby bylo rozdílné zacházení mezi zemědělským a lesnickým majetkem, který se nachází v Německu, a takovým majetkem, který se nachází v jiných německých státech, odůvodněno, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou.

42 Je tedy třeba rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy a svévolnou diskriminací zakázanou odstavcem 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že proto, aby vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, rozlišující pro účely výpočtu daně mezi majetkem nacházejícím se v jiném německém státě a majetkem nacházejícím se na německém území, 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 (viz výše uvedené rozsudky Verkooijen, uvedený výše, bod 43, Manninen, uvedený výše, bod 29, a rozsudek ze dne 11. října 2007, Hollmann, C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, bod 45).

43 V tomto ohledu je zaprvé třeba konstatovat, že rozdíl ve výši daně vybrané podle toho, zda daně zahrnuje pouze zemědělský a lesnický majetek nacházející se v Německu, či zda zahrnuje rovněž takový majetek nacházející se v jiném německém státě, nelze odůvodnit tím, že se týká situací, jež nelze objektivně srovnat.

44 Výpočet daně na základě vnitrostátní právní úpravy dotčené v převodním řízení je totiž přímo spojen s hodnotou majetku zahrnutého v daně, takže objektivně neexistuje žádný rozdíl mezi situacemi, který by mohl odůvodnit nerovné daňové zacházení, pokud jde o úroveň daně splatné z majetku nacházejícího se v Německu a majetku, který se nachází v jiném německém státě. Taková situace, v níž se nachází T. Jäger, je tudíž srovnatelná se situací jakéhokoliv jiného daně, jehož daně zahrnuje pouze zemědělský a lesnický majetek nacházející se v Německu a zanechaný osobou s bydlištěm v tomtéž státě.

45 Konečně je třeba přezkoumat, zda může být omezení pohybu kapitálu vyplývající z právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, objektivně odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

46 Podle německé vlády je tato právní úprava odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu.



47 Především uvádí, že uvedená právní úprava má za cíl kompenzovat zvláštní náklady vzniklé následkem zachování společenské úlohy, jež splňují zemědělská a lesnická hospodářství. Tato úprava umožňuje jednak zabránit tomu, aby byl důdic zemědělské společnosti nucen ji za účelem zaplacení důdické daně prodat či opustit, a jednak zabránit štěpení zemědělských a lesnických hospodářství zajišťujících produktivitu a pracovní místa a mimoto povinných dodržovat závazky, které pro ně vyplývají z vnitrostátního právního řádu.

48 Podle německé vlády lze tento naléhavý důvod obecného zájmu uplatnit stejně jako potěbu zachovat soudržnost daňového režimu. Existuje totiž přímý vztah mezi zvláštními povinnostmi vyplývajících z podřízení uvedených hospodářství obecnému zájmu a zvláštním druhem oceňování uplatněným na uvedená hospodářství v případě důdání.

49 Dále Finanzamt a německá vláda tvrdí, že právní úprava dotčená v povodním řízení je odvodňovací skutečností, že německé orgány nemají povinnost zohlednit existenci srovnatelného obecného zájmu v jiných členských státech. Tak tomu je, jelikož zvláštní povinnosti a náklady zatěžující zemědělský a lesnický majetek nacházející se v Německu nezbytně zatěžují stejný majetek téže povahy, který se nachází v jiných členských státech. V tomto ohledu Finanzamt dodává, že i kdyby byl tento druh majetku v jiných členských státech zatížen srovnatelnými povinnostmi a náklady, Spolková republika Německo by nebyla povinna zajistit vyrovnání.

50 Nelze samozřejmě vyloučit, že cíle týkající se provozu zemědělských a lesnických hospodářství a zachování pracovních míst v těchto hospodářstvích v případě důdání mohou mít samy o sobě za určitých okolností a za určitých podmínek povahu obecného zájmu a mohou odvodnit omezení volného pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 28).

51 Ohledně úvah předložených Finanzamt a německou vládou je však třeba uvést, že nemohly prokázat potěbu odmítnout výhodu příznivějšího oceňování ani dalších daňových výhod, všem důdicům, již důdáním nabývali zemědělské a lesnické hospodářství nacházející se mimo německé území (viz v tomto smyslu, ohledně daňové výhody omezené na výzkum provedený v dotčeném členském státě, rozsudek ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 23, a ohledně osvobození od důdické daně vyhrazeného podnikem zachovávajícím pracovní místa na území dotčeného členského státu, rozsudek ze dne 25. října 2007, C-464/05, Geurts a Vogten, Sb. rozh. s. I-9325, bod 27).

52 Je však třeba uvést, že ve věci v povodním řízení, pokud jde o cíl sestávající ze zabránění tomu, aby daňové zatížení důdání ohrozilo pokračování v činnosti zemědělských a lesnických hospodářství, a tedy zachování společenské funkce posledně uvedených, neumožňuje žádná skutečnost ve věci v povodním řízení konstatovat, že hospodářství usazená v jiných členských státech se nenacházejí ve srovnatelné situaci se situací hospodářství usazených v Německu.

53 Konečně, za účelem odvodnění vnitrostátní právní úpravy dotčené v povodním řízení německá vláda uvádí praktické překážky, jež brání uplatnění kritérií pro oceňování stanovených uvedenou právní úpravou na zemědělský a lesnický majetek nacházející se v jiných členských státech. Vysvětluje, že tento postup oceňování se zakládá na výnosových hodnotách standardizovaných pro jednotlivé druhy dotčených hospodářství a že tyto hodnoty vycházejí ze statistických dokumentů vypracovaných německou správou. Podobné údaje ohledně zemědělského a lesnického majetku nacházejícího se v jiných členských státech nejsou dostupné.

54 V tomto ohledu je třeba uvést, že ačkoli se může ukázat jako obtížné pro vnitrostátní orgány uplatnit postup oceňování stanovený v § 140 až 144 BewG na zemědělský a lesnický majetek nacházející se v jiném členském státě, nelze tím odvodnit kategorické odmítnutí udělit dotčenou

dařovou výhodu, nebo lze požádat dotčené daňové poplatníky, aby uvedeným orgánem sami předložili údaje, které tyto orgány považují za nezbytné k zajištění uplatnění tohoto postupu prozřetelného hospodářstvím nacházejícím se v jiných členských státech.

55 Je třeba dodat, že případné obtíže při určení hodnoty majetku, který se nachází na území jiného členského státu, podle zvláštního vnitrostátního postupu v žádném případě nepostažují k odvodnění omezení volného pohybu kapitálu, jako je omezení vyplývající z právní úpravy dotčené v povodním řízení, jež kromě uvedeného postupu oceňování rovněž vyhrazuje uplatnění dalších dvou daňových výhod pro majetek nacházející se na německém území (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 29).

56 Je tudíž třeba učit závěr, že vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno, že vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení je odvodňovaná naléhavým důvodem obecného zájmu, čl. 73b odst. 1 Smlouvy takové právní úpravě brání.

57 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 73b odst. 1 Smlouvy ve spojení s článkem 73d Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, jež pro účely výpočtu daně z dědictví sestávajícího z majetku, který se nachází na území uvedeného státu, a ze zemědělského a lesnického majetku, který se nachází v jiném členském státě,

– stanoví, že majetek, který se nachází v tomto jiném členském státě, je zohledněn ve výši své tržní hodnoty, zatímco pro totožný tuzemský majetek platí zvláštní postup oceňování, jehož výsledky dosahují průměrně jen 10 % uvedené tržní hodnoty, a

– vyhrazuje pro zemědělský a lesnický majetek v tuzemsku uplatnění nezdánitelné částky, jakož i započtení jeho zbývající hodnoty jen do výše 60 %.

### **K nákladům řízení**

58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (druhý senát) rozhodl takto:

**Článek 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES) ve spojení s článkem 73d Smlouvy o ES (nyní článek 58 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, jež pro účely výpočtu daně z dědictví sestávajícího z majetku, který se nachází na území uvedeného státu, a ze zemědělského a lesnického majetku, který se nachází v jiném členském státě,**

– stanoví, že majetek, který se nachází v tomto jiném členském státě, je zohledněn ve výši své tržní hodnoty, zatímco pro totožný tuzemský majetek platí zvláštní postup oceňování, jehož výsledky dosahují průměrně jen 10 % uvedené tržní hodnoty, a

– vyhrazuje pro zemědělský a lesnický majetek v tuzemsku uplatnění nezdánitelné částky, jakož i započtení jeho zbývající hodnoty jen do výše 60 %.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.