

Vec C-256/06

Theodor Jäger

proti

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Bundesfinanzhof)

„Voľný pohyb kapitálu – články 73b a 73d Zmluvy ES (teraz články 56 ES a 58 ES) – Daž z dedičstva – Ohodnotenie majetku predstavujúceho dedičstvo – Poľnohospodársky a lesnícky majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte – Menej výhodná metóda ohodnotenia majetku a výpočtu splatnej dane“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daž z dedičstva

[Zmluva ES, článok 73b ods. 1, a článok 73d (teraz článok 56 ods. 1 ES a článok 58 ES)]

Článok 73b ods. 1 Zmluvy (teraz článok 56 ods. 1 ES) v spojení s článkom 73d Zmluvy (teraz článok 58 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s ním právna úprava členského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva, pozostávajúceho z majetku nachádzajúceho sa na území uvedeného členského štátu a poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte stanovuje, že

– majetok nachádzajúci sa v tomto inom členskom štáte je ohodnocovaný podľa svojej skutočnej trhovej hodnoty, kým v prípade takého istého majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území platí osobitný spôsob ohodnocovania, ktorého výsledky dosahujú v priemere len 10 % skutočnej trhovej hodnoty tohto majetku, a

– v prípade poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území sa uplatní osobitná suma oslobodená od dane a zostávajúca hodnota sa zohľadní len do výšky 60 %.

Takáto právna úprava vedúca k tomu, že dedičstvo obsahujúce poľnohospodársky a lesný majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte podlieha v prvom uvedenom členskom štáte vyššej dani z dedičstva, ako je tá, ktorá by vznikla, keby sa majetok predstavujúci dedičstvo nachádzal výlučne na území tohto posledného uvedeného členského štátu, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, pretože dochádza k zníženiu hodnoty dedičstva obsahujúceho takýto majetok nachádzajúci sa mimo vnútroštátneho územia.

Takáto vnútroštátna právna úprava nemôže byť odôvodnená tým, že sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, pretože výpočet dane z dedičstva je podľa uvedenej právnej úpravy priamo spojený s hodnotou majetku obsiahnutého v dedičstve, a preto neexistuje objektívne žiadny rozdiel medzi situáciami, ktorý by odôvodňoval nerovnosť medzi zaobchádzaním z daňového hľadiska, pokiaľ ide o výšku splatnej dane z dedičstva týkajúcej sa majetku na vnútroštátnom území a majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte.

Okrem toho cieľ vyhnutia sa tomu, aby záťaž vyplývajúca z dane z dedičstva ohrozila pokračovanie činnosti poľnohospodárskych a lesníckych prevádzok, a teda aj udržanie sociálnej funkcie týchto prevádzok, nemôže odôvodniť predmetnú právnu úpravu, keďže žiadna okolnosť neumožňuje konštatovať, že prevádzky zriadené v iných členských štátoch sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou prevádzok nachádzajúcich sa na vnútroštátnom území.

To isté platí, pokiaľ ide o prípadné ťažkosti vyskytujúce sa pri stanovovaní hodnoty majetku nachádzajúceho sa na území iného členského štátu podľa osobitného vnútroštátneho postupu, keďže tieto ťažkosti nemôžu postať na odôvodnenie kategorického zamietnutia priznania predmetného daňového zvýhodnenia vyplývajúceho z predmetnej právnej úpravy, ktorá okrem uvedeného postupu ohodnocovania vyhradzuje takisto uplatnenie dvoch iných daňových zvýhodnení pre prípady majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území.

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

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 17. januára 2008 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – články 73b a 73d Zmluvy ES (teraz články 56 ES a 58 ES) – Daň z dedičstva – Ohodnotenie majetku predstavujúceho dedičstvo – Poľnohospodársky a lesnícky majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte – Menej výhodná metóda ohodnotenia majetku a výpočtu splatnej dane“

Vo veci C-256/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 11. apríla 2006 a doručený Súdnemu dvoru 8. júna 2006, ktorý súvisí s konaním:

Theodor Jäger

proti

Finanzamt Kusel/Landstuhl,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia L. Bay Larsen (spravodajca),

K. Schiemann, J. Makarczyk a C. Toader,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: R. Grass,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- M. Jäger, v zastúpení: K. Cronauer, Rechtsanwältin,
- Finanzamt Kusel-Landstuhl, v zastúpení: M. Trauten, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. septembra 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 73b a 73d Zmluvy ES (teraz články 56 ES a 58 ES).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánom Jäger a Finanzamt Kusel-Landstuhl (ďalej len „Finanzamt“) týkajúceho sa výpočtu dane z dedičstva zloženého z majetku v Nemecku a poľnohospodárskeho a lesného majetku vo Francúzsku a pravidiel týkajúcich sa ohodnotenia týchto majetkov.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Príloha I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [tento článok bol zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), nazvaná „Nomenklatúra kapitálových pohybov uvedená v článku 1 tejto smernice“ zahŕňa trinásť kategórií pohybov kapitálu.

4 Jedenásta z týchto kategórií, nazvaná „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, zahŕňa najmä rubriku nazvanú „Dedičstvá a odkazy“.

Vnútroštátna právna úprava

Uplatnenie dane z dedičstva na majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte

5 Podľa § 2 ods. 1 bodu 1 zákona o dani z dedičstva a darovania (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), v znení uverejnenom v BGBl. 1997 I, s. 378 (ďalej len „ErbStG“), podlieha celé dedičstvo nadobudnuté osobou s bydliskom v Nemecku dani z dedičstva k dátumu vzniku tejto daňovej povinnosti. Táto daň sa vzťahuje aj na majetok nachádzajúci sa v zahraničí.

6 § 21 ErbStG upravuje, na účely výpočtu dane z dedičstva v Nemecku, započítanie dane z

dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte v prípade, že neexistuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Odsek 1 prvá veta tohto paragrafu stanovuje:

„V prípade dediča, ktorého majetok nachádzajúci sa v inej krajine bol predmetom – zahraničnej – dane rovnajúcej sa nemeckej dani z dedičstva, vyrubená zahraničná daň, ktorú dedič uhradil a nie je možné jej zníženie, sa v prípadoch uvedených v § 2 ods. 1 bode 1 na požiadanie započíta na účely nemeckej dane z dedičstva v rozsahu, v akom majetok nachádzajúci sa v inej krajine podlieha takisto nemeckej dani z dedičstva, a to za podmienky, že sa na tento prípad nevzťahuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia.“

7 Druhá veta tohto ustanovenia stanovuje:

„Ak dedičstvo pozostáva len sčasti zo zahraničného majetku, treba vypočítať časť nemeckej dane z dedičstva, ktorá sa vzťahuje na tento majetok tak, aby bola daň z dedičstva vzťahujúca sa na celý majetok podliehajúci dani vrátane zahraničného majetku podliehajúceho dani rozdelená v pomere takéhoto zahraničného majetku k celkovému majetku podliehajúceho dani.“

Pravidlá ohodnocovania poľnohospodárskeho a lesného majetku

8 V zmysle § 12 ods. 6 ErbStG v spojení s § 9 a 31 zákona o ohodnocovaní (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991 I, s. 230, ďalej len „BewG“) sa zahraničný poľnohospodársky a lesný majetok rovnako ako zahraničný nehnuteľný alebo obchodný majetok ohodnocuje podľa svojej skutočnej trhovej hodnoty. Tá je podľa § 9 ods. 2 BewG určená cenou, akú je možné dosiahnuť predajom v bežnom obchodnom styku.

9 Naproti tomu sa nadobudnutie poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku v zmysle § 12 ods. 3 ErbStG ohodnocuje podľa osobitného postupu upraveného v § 140 až 144 BewG. Ohodnotenie podľa tohto postupu dosahuje v priemere iba 10 % bežnej trhovej hodnoty predmetného majetku.

10 Tieto ustanovenia BewG, ktoré boli doplnené do uvedeného zákona § 1 bodom 36 zákona o ročnej dani z roku 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, s. 2049) z 20. decembra 1996, umožňujú ohodnotiť tuzemský poľnohospodársky a lesný majetok podľa zjednodušeného postupu výpočtu hodnoty výnosov, pričom odkazujú na štandardizované hodnoty pre rôzne typy prevádzok a vychádzajú najmä z priemerných stálych príjmov prevádzok podnikajúcich s cieľom dosiahnutia zisku v Nemecku k 1. januáru 1996. Subsidiárne, a na základe žiadosti, je možné podľa BewG ohodnotenie podľa postupu individuálnych príjmov.

Pravidlá výpočtu dane z dedičstva z poľnohospodárskeho a lesného majetku

11 § 13a ods. 1 bod 1 ErbStG stanovuje, že v prípade nadobudnutia poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku dedením, je „suma oslobodená od dane“ vo výške 500 000 DEM z hodnoty tohto majetku, ktorá sa pripočítava k osobnej sume oslobodenej od dane vo výške 400 000 DEM priznanej na základe § 16 toho istého zákona.

12 Okrem toho podľa § 13a ods. 2 ErbStG sa na účely výpočtu dane hodnota uvedeného majetku, ktorá zostane po odpočítaní sumy oslobodenej od dane, zohľadní vo forme „obmedzeného ohodnotenia“ len vo výške 60 %.

13 Podľa § 13a ods. 4 toho istého zákona sa priznaná suma oslobodená od dane, ako aj obmedzené ohodnotenie neuplatňujú v prípade poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa v zahraničí.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 14 Pán Jäger, ktorý má bydlisko vo Francúzsku, je jediným dedičom po svojej matke, ktorá zomrela v roku 1998, pričom jej posledné bydlisko bolo v Nemecku.
- 15 Súčasťou dedičstva boli okrem majetku nachádzajúceho sa v Nemecku aj pozemky nachádzajúce sa vo Francúzsku, využívané na poľnohospodárske a lesnícke účely. Otec pána Jäger, ktorý zomrel v roku 1994, nadobudol časť tohto majetku v auguste 1988 a potom nadobudol pozemky tvoriace ďalšiu časť uvedeného majetku v januári 1990.
- 16 Jeho trhovú hodnotu bola stanovená vo Francúzsku na 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), pričom tento majetok podliehal v tomto členskom štáte dani z dedičstva vo výške 1 192 148 FRF (354 306 DEM).
- 17 Rozhodnutím z 3. januára 2000 Finanzamt vypočítal daň z dedičstva v prípade pána Jäger.
- 18 Táto daň bola vypočítaná na základe tej istej hodnoty dedičstva vo výške 1 737 167 DEM, zloženej z pozemkov nachádzajúcich sa vo Francúzsku vo výške 1 618 152 DEM, teda v ich trhovej hodnote, a majetku nachádzajúceho sa v Nemecku, ohodnoteného na 119 015 DEM. Po odpočítaní osobnej sumy oslobodenej od dane 400 000 DEM bol základ dane znížený na zaokrúhlene 1 337 100 DEM. Z tejto sumy Finanzamt vyrubil daň vo výške 254 049 DEM.
- 19 Na základe žiadosti pána Jäger podanej na základe § 21 ods. 1 druhej vety ErbStG Finanzamt započítal oproti poslednej uvedenej sume sumu 236 644 DEM z dôvodu dane z dedičstva už zaplatenej vo Francúzsku.
- 20 Na základe týchto skutočností Finanzamt vo vyššie uvedenom rozhodnutí z 3. januára 2000 vyrubil daň z dedičstva v prípade pána Jäger vo výške 17 405 DEM.
- 21 Pán Jäger podal námietku proti rozhodnutiu Finanzamt, ako aj odvolanie na Finanzgericht. Tie však boli zamietnuté, a preto podal opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof. Keďže Bundesfinanzhof dospel k záveru, že prinajmenšom od vydania rozsudku z 11. decembra 2003, Barbier (C-364/01, Zb. s. I-15013) je sporné, či sú ustanovenia nemeckej právnej úpravy vzhľadom na to, že sa odlišujú v závislosti od miesta, na ktorom sa nachádza majetok, ktorý je predmetom dedičstva, resp. jeho časť, v súlade so zásadou voľného pohybu kapitálu, rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:
- „Je v súlade s článkom 73b [ods. 1] Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (teraz článok 56 ods. 1 ES), že na účely dane z dedičstva
- (zahraničný) poľnohospodársky a lesný majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte je ohodnocovaný podľa svojej skutočnej trhovej hodnoty (bežná trhovú hodnotu), pričom pre tuzemský poľnohospodársky a lesný majetok platí osobitný spôsob ohodnocovania, ktorého výsledky dosahujú v priemere len 10 % jeho skutočnej trhovej hodnoty, a
 - pri nadobudnutí nemeckého poľnohospodárskeho a lesného majetku sa v určitej výške uplatní osobitná suma oslobodená od dane a zostávajúca hodnota sa má stanoviť len na 60 %,

ke? takáto právna úprava u dediča, ktorý zdedí pozostalosť pozostávajúcu z tuzemského majetku a zahraničného po?nohospodárskeho a lesného majetku, vedie k tomu, že z dôvodu, že po?nohospodársky a lesný majetok sa nachádza v cudzine, podlieha nadobudnutie tuzemského majetku vyššej dani z dedičstva, ako by tomu bolo v prípade, ak by sa po?nohospodársky a lesný majetok nachádzal v Nemecku?“

O prejudiciálnej otázke

22 Vo svojej otázke sa Bundesfinanzhof v podstate pýta, či je v rozpore s článkom 73b ods. 1 Zmluvy taká právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva pozostávajúceho z majetku nachádzajúceho sa na území uvedeného členského štátu a po?nohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte stanovuje, že

- majetok nachádzajúci sa v tomto inom členskom štáte je ohodnocovaný podľa svojej skutočnej trhovej hodnoty, kým v prípade takého istého majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území platí osobitný spôsob ohodnocovania, ktorého výsledky dosahujú v priemere len 10 % skutočnej trhovej hodnoty tohto majetku, a
- v prípade po?nohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území sa uplatní osobitná suma oslobodená od dane a zostávajúca hodnota sa zohľadní len do výšky 60 %.

23 V prvom rade je potrebné pripomenúť, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ju musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19, zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 15, a z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 21).

24 Je potrebné takisto pripomenúť, že Zmluva ES neobsahuje definíciu pojmu pohyb kapitálu. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že keďže článok 73b Zmluvy v podstate prebral obsah článku 1 smernice 88/361 bez ohľadu na to, že táto smernica bola prijatá na základe článkov 69 a 70 ods. 1 Zmluvy EHS (články 67 až 73 Zmluvy EHS boli nahradené článkami 73b až 73g Zmluvy ES, teraz články 56 ES až 60 ES), zachováva si nomenklatúra pohybov kapitálu, ktorá tvorí jej prílohu, tak ako predtým, na účely definície pojmu pohyb kapitálu orientačný charakter (pozri najmä rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 39, a z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, bod 41).

25 V tejto súvislosti Súdny dvor pripomenul najmä, že na dedičstvá, v prípade ktorých dochádza k prechodu majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viac osôb, sa vzťahuje kategória XI prílohy I smernice 88/361 nazvaná „Pohyby kapitálu osobnej povahy“ a rozhodol v bode 42 už citovaného rozsudku van Hilten-van der Heijden, že dedičstvá predstavujú pohyby kapitálu v zmysle článku 73b Zmluvy (pozri takisto v tomto zmysle rozsudok Barbier, už citovaný, bod 58), s výnimkou prípadov, keď ich podstatné prvky sa nachádzajú v jedinom členskom štáte.

26 Situácia, v ktorej osoba s bydliskom v Nemecku v čase svojej smrti zanechá ako dedičstvo inej osobe, ktorá má bydlisko vo Francúzsku, majetky nachádzajúce sa v týchto dvoch členských štátoch, pričom obidva majetky sú spoločne predmetom výpočtu dane z dedičstva v Nemecku, nie je teda, ako správne uviedla Komisia Európskych spoločenstiev, vnútroštátnou záležitosťou.

27 V dôsledku toho dedenie, o ktoré ide vo veci samej, predstavuje pohyb kapitálu v zmysle

článku 73b ods. 1 Zmluvy.

28 Preto je potrebné najprv preskúmať, či tak, ako uvádza pán Jäger a Komisia, taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

29 Nemecká vláda uvádza, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nepredstavuje obmedzenie pohybu kapitálu. Na jednej strane uvádza, že keďže otec pána Jäger pôvodne nadobudol majetok nachádzajúci sa vo Francúzsku pred 1. júnom 1990, čo je dátum, ku ktorému mala byť prebratá smernica 88/361 do vnútroštátneho práva, na práva vyplývajúce z tejto smernice alebo zo Zmluvy sa nemôže odvolávať priamo nadobúdateľ predmetného majetku. Na druhej strane podľa tejto vlády takýto nadobúdateľ nemôže byť odrádzaný účinkami takej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, ktoré nezaťažujú v skutočnosti vôbec dotknutú osobu, ale v najlepšom prípade jej dedičov. Z tohto dôvodu účinky takejto právnej úpravy sú príliš nepriame na to, aby mohli predstavovať obmedzenie pohybu kapitálu.

30 V tejto súvislosti vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré určujú hodnotu nehnuteľnosti na účely výpočtu sumy dane splatnej v prípade nadobudnutia dedením môžu nielen byť takej povahy, že odrádzajú od kúpy nehnuteľností nachádzajúcich sa v predmetnom členskom štáte, ako aj prevedenia takýchto nehnuteľností v prospech inej osoby zo strany rezidenta iného členského štátu, ale ich účinkom môže tiež byť zníženie hodnoty dedičstva rezidenta členského štátu odlišného od štátu, v ktorom sa nachádza uvedený majetok (pozri v tomto zmysle rozsudok Barbier, už citovaný, bod 62).

31 Okrem toho, pokiaľ ide o dedičstvá, judikatúra potvrdila, že opatrenia zakázané článkom 73b ods. 1 Zmluvy, ktoré sú obmedzeniami pohybu kapitálu, zahŕňajú opatrenia, ktorých účinkom je zníženie hodnoty dedičstva rezidenta členského štátu iného ako je členský štát, kde sa nachádza predmetný majetok, a ktorý zďakuje dedenie predmetného majetku (rozsudok van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 44).

32 V predmetnom prípade je účinkom vnútroštátnych ustanovení, o ktoré ide vo veci samej, vedúcich k tomu, že dedičstvo obsahujúce poľnohospodársky a lesný majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte podlieha v Nemecku vyššej dani z dedičstva, ako je tá, ktorá by vznikla, keby sa majetok predstavujúci dedičstvo nachádzal výlučne na území tohto posledného uvedeného členského štátu, obmedzenie pohybu kapitálu, pretože dochádza k zníženiu hodnoty dedičstva obsahujúceho takýto majetok nachádzajúci sa mimo nemeckého územia.

33 Tento záver nemožno spochybniť tvrdeniami nemeckej vlády, uvedenými v bode 29 tohto rozsudku, keďže tieto tvrdenia nie sú relevantné vo vzťahu ku kritériám vyplývajúcim z judikatúry citovanej v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku. V tomto prípade účinky vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, na hodnotu dedičstva vznikli po 1. júni 1990 a nie sú zjavne príliš nepriame na to, aby mohli predstavovať obmedzenie pohybu kapitálu.

34 To isté platí v prípade tvrdenia nemeckej vlády, podľa ktorého nejde o obmedzenie vyplývajúce zo zníženia hodnoty dedičstva, keďže dopadom takej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, je len nevyhnutný dôsledok koexistencie vnútroštátnych daňových systémov. Táto okolnosť totiž nie je relevantná vzhľadom na kritériá vyplývajúce z judikatúry citovanej v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku. Ďalej je potrebné skonštatovať, že zníženie hodnoty dedičstva vyplýva v každom prípade z uplatnenia iba predmetnej nemeckej právnej úpravy.

35 Z toho vyplýva, že skutočnosť podriadenia poskytnutia daňových výhod v oblasti dane z dedičstva podmienke, že majetok nadobudnutý dedením sa musí nachádzať na vnútroštátnom území, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 73b ods. 1 Zmluvy.

36 Ale je potrebné preskúmať, či takéto skonštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené vo vzťahu k ustanoveniam Zmluvy.

37 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v súlade s článkom 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy platí „článok 73b... bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa... miesta, kde investovali kapitál“.

38 Podľa Finanzamt a nemeckej vlády vyplýva z tohto ustanovenia, že Spolková republika Nemecko má právo vyhradiť výhodu ohodnotenia podľa osobitného postupu iba pre majetok nachádzajúci sa na jej území. Finanzamt dodáva, že § 31 BewG je odôvodnený článkom 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy v spojení s vyhlásením č. 7 pripojeným k Záverečnému aktu Zmluvy o Európskej únii, pretože režim ohodnocovania majetku nachádzajúceho sa v zahraničí, o ktorý ide vo veci samej, v zmysle tohto vyhlásenia existoval na konci roka 1993.

39 Bez toho, aby bolo potrebné vyjadriť sa k tomu, či tento režim ohodnocovania majetku nachádzajúceho sa v zahraničí existoval alebo nie k 31. decembru 1993, je potrebné pripomenúť, že v rozsudku zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98, Zb. s. I-4071) Súdny dvor už odpovedal na argumentáciu založenú na článku 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy, hoci skutkové okolnosti vo veci samej predchádzali nadobudnutiu účinnosti tohto ustanovenia. Zdôraznil, že od nadobudnutia účinnosti článku 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy vnútroštátne daňové ustanovenia takého druhu, na aké sa odkazuje v tomto článku, keďže zavádzajú určité rozdiely, môžu byť v súlade s právom Spoločenstva vtedy, keď sa uplatňujú na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné (bod 43).

40 Vzhľadom na to je potrebné uviesť, že článok 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy, ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, musí byť vykladaný striktne. Preto toto ustanovenie nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava obsahujúca rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou.

41 Výnimka stanovená v článku 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy je totiž samotná, ako uviedla nemecká vláda, obmedzená článkom 73d ods. 3 Zmluvy, ktorý stanovuje, že vnútroštátne právne úpravy uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 73b“ (pozri rozsudky Verkooijen, už citovaný, bod 44, a Manninen, už citovaný, bod 28). Okrem toho na to, aby mohlo rozdielne zaobchádzanie medzi poľnohospodárskym a lesným majetkom nachádzajúcim sa v Nemecku a majetkom nachádzajúcim sa v iných členských štátoch byť odôvodnené, nesmie prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie cieľa sledovaného predmetnou právnou úpravou.

42 Je potrebné preto rozlišovať medzi dovoleným nerovným zaobchádzaním podľa článku 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy a zakázanou svojvoľnou diskrimináciou podľa odseku 3 tohto článku. Z judikatúry vyplýva, že na to, aby vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva rozlišuje medzi majetkom nachádzajúcim sa v inom členskom štáte a majetkom nachádzajúcim sa na nemeckom území, mohla byť považovaná za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, je potrebné, aby sa toto rozdielne zaobchádzanie vzťahovalo na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo sú

odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky Verkooijen, už citovaný, bod 43; Manninen, už citovaný, bod 29, a z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, bod 45).

43 V tejto súvislosti je potrebné v prvom rade skonštatovať, že rozdiel v sumách zaplatenej dane podľa toho, či dedičstvo obsahuje iba poľnohospodársky a lesný majetok nachádzajúci sa v Nemecku, alebo obsahuje takisto takýto majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte, nemôže byť odôvodnený tým, že sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

44 Výpočet dane je totiž podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, priamo spojený s hodnotou majetku obsiahnutého v dedičstve, takže neexistuje objektívne žiadny rozdiel medzi situáciami, ktorý by odôvodňoval nerovnosť medzi zaobchádzaním z daňového hľadiska, pokiaľ ide o výšku splatnej dane z dedičstva týkajúcej sa majetku v Nemecku a majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte. Preto taká situácia, o akú ide v prípade pána Jäger, je porovnateľná so situáciou akéhokoľvek iného dediča, ktorého dedičstvo obsahuje len poľnohospodársky a lesný majetok nachádzajúci sa v Nemecku, zanechaný ako dedičstvo osobou s bydliskom v tomto istom členskom štáte.

45 Je potrebné preto napokon zistiť, či obmedzenie pohybu kapitálu vyplývajúce z takej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, môže byť objektívne odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

46 Podľa nemeckej vlády naliehavý dôvod všeobecného záujmu odôvodňuje túto právnu úpravu.

47 Najprv tvrdí, že cieľom uvedenej právnej úpravy je kompenzácia osobitných nákladov, ktoré vznikajú v súvislosti s udržiavaním sociálnej funkcie, ktorú spájajú poľnohospodárske a lesnícke prevádzky. Táto právna úprava umožňuje vyhnúť sa na jednej strane tomu, aby dedič poľnohospodárskej prevádzky bol nútený ju predať alebo zanechať iba preto, aby mohol zaplatiť daň z dedičstva a na druhej strane rozdeľovaniu poľnohospodárskych a lesníckych prevádzok, ktoré sú garantom produktivity a zamestnania a okrem toho sú povinné plniť povinnosti vyplývajúce im z vnútroštátneho právneho poriadku.

48 Podľa nemeckej vlády tento naliehavý dôvod všeobecného záujmu je možné uplatniť rovnako ako okrem iného potrebu zachovania koherencie daňového systému. Existuje totiž priame spojenie medzi osobitnými povinnosťami vyplývajúcimi z toho, že tieto prevádzky sú podriadené všeobecnému záujmu a osobitným typom ohodnotenia uplatňovaným na ne v prípade dedenia.

49 Alej Finanzamt a nemecká vláda uvádzajú, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je odôvodnená tým, že nemecké orgány nie sú povinné zohľadniť existenciu porovnateľného všeobecného záujmu v iných členských štátoch. Je to tak, pretože povinnosti a osobitné výdavky zaťažujúce poľnohospodársky a lesnícky majetok nachádzajúci sa v Nemecku nevyhnutne nezaťažujú rovnakým spôsobom majetok takej istej povahy nachádzajúci sa v iných členských štátoch. V tejto súvislosti Finanzamt dodáva, že hoci porovnateľné povinnosti a výdavky sú ukladané v iných členských štátoch v prípade tohto typu majetku, Spolková republika Nemecko nie je povinná zabezpečiť ich kompenzáciu.

50 Iste, nemožno vylúčiť, že ciele týkajúce sa vykonávania povinností poľnohospodárskych a lesníckych prevádzok a aj udržania zamestnania v nich v prípade dedenia môžu samotné predstavovať za určitých okolností a podmienok všeobecný záujem a byť spôsobilé odôvodniť obmedzenia slobody pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 28).

51 Pokiaľ však ide o tvrdenia Finanzamt a nemeckej vlády, je potrebné uviesť, že títo nedokázali preukázať nevyhnutnosť odmietnutia zvýhodneného ohodnotenia, ako aj iných daňových zvýhodnení v prípade všetkých dedičov, ktorí z dôvodu dedenia nadobudli poľnohospodársku a lesnícku prevádzku nenachádzajúcu sa na nemeckom území (pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o daňovú výhodu obmedzenú na výskumné činnosti vykonávané v predmetnom poľnskom štáte, rozsudok z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 23, ako aj, pokiaľ ide o oslobodenie od dane z dedičstva vyhradené pre niektoré podniky udržiavajúce zamestnanie na území predmetného poľnského štátu, rozsudok z 25. októbra 2007, Geurts a Vogten, C-464/05, Zb. s. I-9325, bod 27).

52 Je totiž potrebné uviesť, že pokiaľ ide o cieľ vyhnúť sa tomu, aby záťaž vyplývajúca z dane z dedičstva ohrozila pokračovanie činnosti poľnohospodárskych a lesníckych prevádzok, a teda aj udržanie sociálnej funkcie týchto prevádzok, žiadna okolnosť vo veci samej neumožňuje konštatovať, že prevádzky zriadené v iných poľnských štátoch sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou prevádzok zriadených v Nemecku.

53 Napokon na odôvodnenie vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, nemecká vláda uvádza praktické prekážky, ktoré bránia prebratiu kritérií hodnotenia stanovených v tejto právnej úprave, na poľnohospodárske a lesnícke majetky nachádzajúce sa v iných poľnských štátoch. Vysvetľuje, že tento postup ohodnocovania je založený na výnosových hodnotách štandardizovaných pre rôzne typy predmetných prevádzok a že tieto hodnoty vyplývajú zo štatistických dokumentov vydaných nemeckými správnyimi orgánmi. Takéto údaje však nie sú k dispozícii, pokiaľ ide o poľnohospodárske a lesnícke majetky nachádzajúce sa v iných poľnských štátoch.

54 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že hoci sa môže zdať byť ťažké pre vnútroštátne orgány, aby uplatňovali postup ohodnocovania stanovený v § 140 až 144 BewG na poľnohospodársky a lesnícky majetok nachádzajúci sa v inom poľnskom štáte, táto ťažkosť nemôže odôvodňovať kategorické zamietnutie priznania predmetného daňového zvýhodnenia, pretože je možné požiadať dotknutých daňovníkov, aby sami predložili uvedeným orgánom údaje, ktoré tieto orgány považujú za potrebné na zabezpečenie uplatnenia tohto postupu spôsobom prispôbeným prevádzkam nachádzajúcim sa v iných poľnských štátoch.

55 Je potrebné dodať, že prípadné ťažkosti vyskytujúce sa pri stanovovaní hodnoty majetku nachádzajúceho sa na území iného poľnského štátu podľa osobitného vnútroštátneho postupu nemôžu v žiadnom prípade postať na odôvodnenie takých prekážok voľného pohybu kapitálu, ktoré vyplývajú z právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej a ktorá okrem uvedeného postupu ohodnocovania vyhradzuje takisto uplatnenie dvoch iných daňových zvýhodnení pre prípady majetku nachádzajúceho sa na nemeckom území (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 29).

56 Z týchto dôvodov je potrebné dospieť k záveru, že vzhľadom na to, že sa nepreukázalo, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je odôvodnená naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, je takáto právna úprava v rozpore s článkom 73b ods. 1 Zmluvy.

57 Za týchto podmienok je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že článok 73b ods. 1 Zmluvy v spojení s článkom 73d Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s ním právna úprava poľnského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva pozostávajúceho z majetku nachádzajúceho sa na území uvedeného poľnského štátu a poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa v inom poľnskom štáte stanovuje, že

– majetok nachádzajúci sa v tomto inom poľnskom štáte je ohodnocovaný podľa svojej

skutočnej trhovej hodnoty, kým v prípade takeého istého majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území platí osobitný spôsob ohodnocovania, ktorého výsledky dosahujú v priemere len 10 % skutočnej trhovej hodnoty tohto majetku, a

– v prípade poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území sa uplatní osobitná suma oslobodená od dane a zostávajúca hodnota sa zohľadní len do výšky 60 %.

O trovách

58 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 73b ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES) v spojení s článkom 73d Zmluvy ES (teraz článok 58 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s ním právna úprava členského štátu, ktorá na účely výpočtu dane z dedičstva pozostávajúceho z majetku nachádzajúceho sa na území uvedeného členského štátu a poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte stanovuje, že

– majetok nachádzajúci sa v tomto inom členskom štáte je ohodnocovaný podľa svojej skutočnej trhovej hodnoty, kým v prípade takeého istého majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území platí osobitný spôsob ohodnocovania, ktorého výsledky dosahujú v priemere len 10 % skutočnej trhovej hodnoty tohto majetku, a

– v prípade poľnohospodárskeho a lesného majetku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území sa uplatní osobitná suma oslobodená od dane a zostávajúca hodnota sa zohľadní len do výšky 60 %.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.