

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. prosince 2014(\*)

„řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Daňové právní předpisy – Darovací daň – Osvobození ‚venkovského statku‘ od daně – Neosvobození statku nacházejícího se na území jiného členského státu“

Ve věci C-133/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Raad van State (Nizozemsko) ze dne 13. března 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 18. března 2013, v řízení

**Staatssecretaris van Economische Zaken,**

**Staatssecretaris van Financiën**

proti

**Q,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, M. K. Lenaerts, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci předsedy druhého senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev a J. L. da Cruz Vilaça, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. května 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Q A. Bakkerem a D. Smitem, ve spolupráci s M. Hamer, advocaat,
- za nizozemskou vládu B. Koopman, K. Bulterman a J. Langerem, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu D. Colasem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za vládu Spojeného království S. Brighthouse, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a W. Möllsem, jako zmocněnci,  
po vypořádaní stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 2. října 2014,  
vydává tento

## **Rozsudek**

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

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Economische Zaken (státní tajemník pro hospodářské záležitosti) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) na straně jedné a Q na straně druhé ve věci odmítnutí nizozemských orgánů uznat majetek, který vlastní Q v jiném členském státě, než je Nizozemské království, jakožto venkovský statek („landgoed“), čímž je jí upřena možnost osvobození od daně v rámci zamýšleného darování.

### **Nizozemské právo**

3 Článek 1 zákona z roku 1956 o nabývání majetku děděním (Successiewet 1956, dále jen „zákon o nabývání majetku děděním“) stanoví:

„1. Na základě tohoto zákona se vybírají následující daně:

[...]

2° Darovací daň z hodnoty všeho, co je získáno darováním od osoby, která měla ke dni darování své bydliště v Nizozemsku;

[...]“

4 Článek 5 zákona o nabývání majetku děděním zní následovně:

„[...]“

2. Darovací daň se vybírá z toho, co získá příjemce daru, popřípadě po odpůtu poplatků a závazků ve prospěch dárce nebo třetí osoby, které jsou s darováním spojeny“.

5 Článek 1 zákona z roku 1928 o ochraně přírodního bohatství (Natuurschoonwet 1928, dále jen „zákon o ochraně přírodního bohatství“) stanoví:

„1. Ve smyslu tohoto zákona označuje výraz:

a. venkovský statek: nemovitost nacházející se v Nizozemsku, jejíž součástí jsou přírodní oblasti, lesy nebo stromové – včetně pozemků, na kterých se nacházejí dům nebo jiná venkovská stavba hodící se k povaze venkovského statku – pokud je zachování této nemovitosti v jejím charakteristickém vzhledu žádoucí s ohledem na zachování přírodního bohatství;

b. vlastník:

1° vlastník nemovitosti, která není zatížena omezením spočívajícím v poživacím právu nebo pachtu, s výjimkou případů stanovených v odstavci 3;

2° poživatel nebo pachtý?, s výjimkou p?ípad? stanovených v odstavci 3;

c. hospodá?ské vlastnictví: systém práv a povinností týkající se nemovitosti, který p?edstavuje ú?ast na tomto hmotném statku. Tato ú?ast zahrnuje p?inejmenším ur?ité riziko zm?ny hodnoty a p?ísluší jiné osob? než vlastníku v ob?anskoprávním smyslu. Pouhé ud?lení práva na dodání se nepovažuje za p?evod hospodá?ského vlastnictví;

d. ministr: ministr hospodá?ství, zem?d?lství a inovací;

e. minist?i: ministr hospodá?ství, zem?d?lství a inovací a ministr financí.

2. Na?ízením nebo na jeho základ? budou p?ijata pravidla týkající se podmínek, které musí nemovitost spl?ovat, aby mohla být považována za statek. Tyto podmínky se týkají:

a. plochy nemovitosti, která m?že zahrnovat i plochu sousedící nemovitosti, která je považována za venkovský statek nebo za nemovitost tvo?ící takový statek společn? s první uvedenou nemovitostí, pokud byly tyto dv? nemovitosti historicky úzce spojeny;

b. procentního podílu plochy nemovitosti, která musí být p?inejmenším pokryta p?írodními lokalitami, lesy nebo stromovím, jakož i povahy t?chto p?írodních oblastí, les? a stromoví;

c. velikosti a povahy pozemk?, jejichž sou?ástí nejsou p?írodní lokality, lesy nebo stromoví, nezávisle na tom, zda souvisejí s povahou p?ímo sousedících pozemk? nemovitosti ?i nikoli;

d. druhu a typu zastav?ní;

e. zp?sobu užívání pozemk? a budov.

[...]"

6 ?lánek 2 zákona o ochran? p?írodního bohatství stanoví:

„1. Vlastník, který si p?eje, aby jeho nemovitost byla prohlášena za venkovský statek, podá ministr?m podrobnou žádost, která bude p?edložena prost?ednictvím ministra.

[...]

4. Minist?i rozhodnou o žádosti společným rozhodnutím.“

7 ?lánek 7 zákona o ochran? p?írodního bohatství stanoví:

„1. Náleží-li k nabytí ve smyslu [zákona o nabývání majetku d?d?ním] nemovitost prohlášená za venkovský statek a jsou-li spln?ny následujícího odstavce, nevybírání se rozdíl mezi darovací, respektive d?dickou daní stanovenou vým?rem a daní, která by byla dlužná, pokud by tato nemovitost byla ocen?na polovinou hospodá?ské hodnoty, kterou by bylo t?eba p?isoudit nemovitosti v okamžiku nabytí pro p?ípad, že toto nabytí by m?lo podmínku zachovat tuto nemovitost jako takovou po dobu 25 let a již nekáčet více vysokokmenného d?eva, než je nezbytné nebo obvyklé podle pravidel b?žného lesního hospodá?ství. Odchyln? od první v?ty se sníží hospodá?ská hodnota uvedeného statku na nulu, pokud je zp?ístupn?n ve?ejnosti v souladu s pravidly schválenými ministry.

[...]"

8 ?lánek 1 rozhodnutí o klasifikaci, p?ijaté na základ? zákona o ochran? p?írodního

bohatství, stanoví:

„1. V rámci tohoto rozhodnutí se rozumí:

a. venkovským statkem: jakýkoli statek stanovený v § 1 odst. 1 bodu a) zákona [...] o ochraně přírodního bohatství;

b. zalesněnými plochami: zalesněné plochy jiné než lesní školky, plantáže vánočních stromků, školky ovocných dřevin nebo mateřnicové školky vrb;

c. venkovským sídlem: nemovitost zahrnující plovodní tvrz, zámek, venkovské stavení nebo venkovský zámek včetně jejich případného příslušenství, obklopené zahradou nebo historickým parkem o rozloze nejméně jednoho hektaru, založeným před rokem 1850 a zjevně existujícím, tvořícím spolu s nimi architektonický celek, pokud se u tohoto komplexu – nebo alespoň jeho části – jedná o chráněnou budovu zapsanou v některém ze seznamů stanovených v § 6 odst. 1 zákona z roku 1988 o historických památkách;

d. přírodní oblasti:

1° rašeliniště, bažiny, močály, pohyblivé duny, dunové oblasti, slané louky, kanály, slaniska, nivní pudy, mokřiny, zelené pláže, rákosiny, keře, houštiny, bažiny, močály, tůň, potoky, říčky, rybníky, uzavřené vodní toky, strouhy, prameny a zdroje vodních toků, pokud tyto oblasti nejsou využívány jako zemědělské pudy;

2° vápnité trávníky, květinové louky v horských oblastech, v písčitéch a rašelinných oblastech nebo říčních a lužních oblastech, vlhké nížinné louky, blatouchové porosty v údolí potoka, slatiny a rašeliniště, vlhké louky mírně bohaté na živiny, horské suché a vyprahlé trávníky, obnovitelné chudé suché trávníky chudé na vápník, obnovitelné suché trávníky bohaté na vápník a vlhké slané pobřežní louky, pokud tyto pudy jsou využívány pouze jako pastviny nebo sečné louky a jsou lemovány charakteristickými typy vegetace těchto travních porostů.

[...].“

9 § 2 vyhlášky o klasifikaci přijaté na základě zákona o ochraně přírodního bohatství stanoví:

„1. K tomu, aby mohla být nemovitost označena jako venkovský statek, musí splňovat následující podmínky:

a. uvedená nemovitost zaujímá plochu nejméně 5 hektarů;

b. půda a vodní plochy nemovitosti tvoří celistvou zónu;

c. nejméně 30 % plochy nemovitosti tvoří zalesněné plochy nebo přírodní oblasti;

d. využívání nemovitosti nemá vliv na přírodní lokalitu.

2. Pokud je využíváním pozemků, budov a vodních ploch tvořících nemovitost poškozována přírodní lokalita, nezohlední se uvedené pozemky, budovy a vodní plochy v rámci nemovitosti, jež má být prohlášena za venkovský statek.

[...].“

**Spor v plovodním řízení a předběžné otázky**

10 Paní Q, nizozemská daňová rezidentka, vlastní statek nacházející se ve Spojeném království („The Bean House“), který zamýšlí darovat svému synovi.

11 Podle nizozemských právních předpisů může být takové darování zčásti nebo zcela osvobozeno od daně mimo jiné pod podmínkou, že „The Bean House“ má povahu venkovského statku ve smyslu zákona o ochraně přírodního bohatství, a že je tedy umístěn v Nizozemsku.

12 Paní Q se u nizozemských daňových orgánů marně domáhala tohoto uznání.

13 Soud v prvním stupni, ke kterému podala paní Q žalobu, měl za to, že právo na osvobození od darovací daně nelze omezit na venkovské statky nacházející se v Nizozemsku. Podle tohoto soudu není omezení volného pohybu kapitálu, které vyplývá z takového omezení, odvoditelné z zájmem tohoto členského státu chránit přírodní a kulturní dědictví, ani nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.

14 Raad van State (Státní rada), která projednává opravný prostředek podaný Staatssecretaris van Economische Zaken a Staatssecretaris van Financiën a která má rovněž za to, že se v projednávaném případě jedná o omezení volného pohybu kapitálu, vyslovuje pochybnosti k odvoditelným zkoumaným soudem prvního stupně. Nizozemské daňové orgány před Raad van State tvrdily, že omezení je odvoditelné praktickými problémy spojenými s daňovými kontrolami v jiném členském státě, než je Nizozemské království, zejména nezbytností ověřit, zda vlastníci dodržují své závazky zachovat venkovský statek po období 25 let. V tomto ohledu si klade otázku, do jaké míry jsou orgány jiných členských států povinny spolupracovat s nizozemskými orgány při jejich kontrolách.

15 Za těchto podmínek se Raad van State rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Představuje zájem na zachování národního přírodního bohatství a kulturního a historického dědictví, který je předmětem [zákona o ochraně přírodního bohatství], naléhavý důvod obecného zájmu, který odvodňuje právní úpravu, podle které je osvobození od darovací daně (daňové zvýhodnění) omezeno pouze na venkovské statky nacházející se v Nizozemsku?

2) a) Mohou se orgány členského státu v rámci kontroly, zda lze nemovitost nacházející se v jiném členském státě kvalifikovat jako venkovský statek ve smyslu [zákona o ochraně přírodního bohatství] pro účely získání pomoci orgánů členského státu, ve kterém se nemovitost nachází, dovolávat směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření [(Úř. věst. L 84, s. 1)], jestliže má kvalifikace jakožto venkovský statek na základě tohoto zákona za následek osvobození od výbřehu darovací daně dlužné k okamžiku darování uvedené nemovitosti?

b) V případě kladné odpovědi na druhou otázku bod a): Musí být pojem ‚správní šetření‘, uvedený v čl. 3 bodu 7 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS [(Úř. věst. L 64, s. 1)], vykládán v tom smyslu, že zahrnuje rovněž kontrolu na místě?

c) V případě kladné odpovědi na druhou otázku bod b): Lze pro účel upřesnění pojmu ‚správní šetření‘ uvedeného v čl. 5 odst. 1 směrnice [2010/24] navázat na definici ‚správní šetření‘ uvedenou v čl. 3 bodu 7 směrnice [2011/16]?

3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku bod a), druhou otázku bod b) nebo druhou otázku bod c): Musí být zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s čl.

167 odst. 2 SFEU vykládána v tom smyslu, že v jejím důsledku je v případě, že členský stát požádá jiný členský stát o spolupráci při výzkumu, zda nemovitost nacházející se v tomto jiném členském státě může být kvalifikována jako venkovský statek ve smyslu zákona, jehož účelem je zachování a ochrana národního přírodního bohatství a kulturního dědictví, dožádaný stát povinen spolupracovat?

4) Může být omezení volného pohybu kapitálu odvozeno poukazem na nutnost zaručit účinnost daňového dohledu, pokud účinnost tohoto dohledu může být pravděpodobně ohrožena výlučnými okolnostmi, že vnitrostátní orgány musí ve smyslu čl. 7 odst. 1 [zákon o ochraně přírodního bohatství] cestovat po dobu 25 let do jiného členského státu, aby tam prováděly nezbytné kontroly?

## **K předložným otázkám**

16 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, podle které je osvobození od darovací daně týkající se určitých chráněných lokalit omezeno na lokality nacházející se na území uvedeného členského státu.

17 Podle čl. 63 odst. 1 SFEU jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

18 Soudní dvůr již rozhodl, že daňové zacházení s darováním, ať již jsou jeho předmětem peníze, nemovitosti nebo věci movité, spadá pod ustanovení Smlouvy o FEU týkající se pohybu kapitálu s výjimkou případů, kdy jsou definicí znaky těchto operací naplněny v rámci území jediného členského státu (viz rozsudek Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20).

19 Z toho vyplývá, že taková situace, jako je situace dotčená v původním řízení, v níž osoba s bydlištěm v jednom členském státě daruje nemovitost nacházející se v jiném členském státě, spadá do oblasti působnosti čl. 63 odst. 1 SFEU.

20 Soudní dvůr již v oblasti dědické daně rozhodl, že podřízením udělení daňových výhod podmínce, aby se převážený majetek nacházel v tuzemsku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 odst. 1 SFEU (viz rozsudek Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, body 28 až 35). Pokud jde dále o darování, představují takové omezení i opatření, jejichž následkem se snižuje hodnota daru osoby s bydlištěm v jiném členském státě, než je stát, na jehož území se dotyčný majetek nachází a který zadržuje darování tohoto majetku (viz rozsudek Mattner, EU:C:2010:216, bod 26).

21 Pokud tedy taková vnitrostátní ustanovení, jako jsou ustanovení dotčená ve věci v původním řízení, podmiňují uplatnění osvobození od darovací daně tím, že se dotyčná nemovitost musí nacházet v tuzemsku, představuje vyšší daňová zátěž, které podléhá darování učiněné osobou s bydlištěm v jednom členském státě, týká-li se toto darování nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, omezení volného pohybu kapitálu.

22 K tomu, aby mohlo být takové omezení považováno za slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je zejména nutné, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, přičemž tuto srovnatelnost je třeba posuzovat s ohledem na cíl a obsah vnitrostátních ustanovení dotčených ve věci v původním řízení (viz rozsudek X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, body 20 a 22).

23 Soudní dvůr má za to, že ve věci dotčené v povodním řízení tomu tak je.

24 Předmětem osvobození od darovací daně stanovené nizozemským režimem dotčeným ve věci v povodním řízení je totiž ochrana celistvosti typických tradičních nizozemských venkovských statků („landgoed“) před jejich drobením nebo znehodnocením, k němuž může dojít v důsledku rozdělení statku za účelem převodu jeho části či využívání statku takovým způsobem, který by ohrožoval jeho zvláštní povahu, k čemuž by mohl být příjemce daru donucen za účelem odvedení značně vysoké daně vyplývající z této operace.

25 Jak uvedl sám předkládající soud, daňové zvýhodnění související s převodem „landgoed“ sleduje cíl zachování národního přírodního bohatství, který zahrnuje cíl ochrany kulturního a historického dědictví. Tento cíl lze konkrétně dovodit jak z definice venkovského statku uvedené v čl. 1 odst. 1 písm. a) zákona o ochraně přírodního bohatství, podle které mohou být nedílnou součástí statku plochy, na kterých se nacházejí dům nebo jiná venkovská stavba hodící se k povaze venkovského statku, tak i z definice „venkovského sídla“, které je součástí „landgoed“, uvedené v článku 1 rozhodnutí o klasifikaci, podle kterého musí být komplex obklopen zahradou nebo historickým parkem vybudovaným před rokem 1850 a musí sestávat z alespoň jednoho prvku, který představuje památku ve smyslu čl. 6 odst. 1 zákona z roku 1988 o historických památkách.

26 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že darování dotčené ve věci v povodním řízení se týká lokality nacházející se ve Spojeném království o rozloze přibližně 18 hektarů zahrnující památky ve smyslu právních předpisů použitelných v posledně uvedeném členském státě.

27 S ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními právními předpisy nemůže být nicméně na daňového poplatníka zamýšlejícího darovat „landgoed“ zahrnující „venkovské sídlo“ pohlíženo jako na dárce, který je v situaci, která je objektivně srovnatelná se situací daňového poplatníka, který – jako ve věci v povodním řízení – zamýšlí darovat statek nacházející se na území jiného členského státu, třebaže se na něm nacházejí památky ve smyslu právních předpisů použitelných v posledně uvedeném členském státě. Vzhledem k tomu, že cílem daňového zvýhodnění dotčeného ve věci v povodním řízení je zachovat celistvost některých statků, které jsou součástí národního kulturního a historického dědictví, jsou tedy nevýhody, které z toho vyplývají pro daňového poplatníka, ocitajícího se ve druhé z uvedených situací, vlastní cíli sledovanému nizozemským zákonodárcem.

28 Jinak by tomu mohlo být pouze za předpokladu, jak bylo uvedeno v bodě 33 rozsudku z dnešního dne vydaného ve věci X (C-87/13), že by takový daňový poplatník prokázal, že nemovitost je, přestože se nachází na území jiného členského státu než Nizozemského království, součástí nizozemského historického a kulturního dědictví, a že nebyť toho, že se nachází mimo tuzemsko, mohla by být na základě takové skutečnosti chráněna podle zákona o ochraně přírodního bohatství.

29 S ohledem na předchozí úvahy je nutno na položené otázky odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, podle které je osvobození od darovací daně týkající se některého majetku chráněného z důvodu, že je součástí národního kulturního a historického dědictví, omezeno na majetek nacházející se na území tohoto členského státu, za předpokladu, že toto osvobození od daně není vyloučeno v případě majetku, který může být součástí kulturního a historického dědictví uvedeného členského státu, přestože se nachází na území jiného státu.

## **K nákladům řízení**

30 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodňového 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 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v povodňovém řízení, podle které je osvobození od darovacích daní týkající se některého majetku chráněného z důvodu, že je součástí národního kulturního a historického dědictví, omezeno na majetek nacházející se na území tohoto členského státu, za předpokladu, že toto osvobození od daní není vyloučeno v případě majetku, který může být součástí kulturního a historického dědictví uvedeného členského státu, přestože se nachází na území jiného státu.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: nizozemština.