Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 21. decembra 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Články 63 a 65 ZFEÚ – Vnútroštátna právna úprava týkajúca sa dane z dedičstva – Nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v tuzemsku – Obmedzená daňová povinnosť – Rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi – Nárok na nezdaniteľnú sumu zo základu dane – Pomerné zníženie v prípade obmedzenej daňovej povinnosti – Záväzky z povinných podielov – Neexistencia odpočítania v prípade obmedzenej daňovej povinnosti“

Vo veci C-394/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf, Nemecko) z 20. júla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 18. augusta 2020, ktorý súvisí s konaním:

XY

proti

Finanzamt V,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu piatej komory, predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia I. Jarukaitis a M. Ilešič,

generálny advokát: J. Richard de la Tour,

tajomník: C. Di Bella, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. júna 2021,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– XY, v zastúpení: R. Weller, Steuerberater,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller, R. Kanitz a S. Costanzo, splnomocnení zástupcovia,

– španielska vláda, v zastúpení: M. J. Ruiz Sánchez, splnomocnená zástupkyňa,

* Jazyk konania: nemčina.

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a B.-R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. septembra 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 a 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi XY a Finanzamt V (Daňový úrad V, Nemecko) vo veci výpočtu dane z dedičstva týkajúcej sa nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku.

Právny rámec

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani z dedičstva a dani z darovania), v znení uverejnenom 27. februára 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), zmenený zákonom Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (zákon o boji proti daňovým podvodom a o zmene ďalších daňových ustanovení) z 23. júna 2017 (BGBl. 2017 I, s. 1682) (ďalej len „ErbStG“), vo svojom § 1 s názvom „Zdaniteľné úkony“ stanovuje:

„1. Dani z dedičstva (alebo dani z darovania) podliehajú

(1) nadobudnutia pre prípad smrti;

(2) darovania medzi žijúcimi;

…“

4 Podľa § 2 ErbStG s názvom „Osobná daňová povinnosť“:

„1. Daňová povinnosť vzniká

(1) v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 v súvislosti s pripadnutím celého majetku (neobmedzená daňová povinnosť), ak poručiteľ v čase smrti, darca v čase darovania alebo nadobúdateľ v čase vzniku daňovej povinnosti (§ 9) má postavenie rezidenta. Za rezidentov sa považujú:
a) fyzické osoby, ktoré majú v tuzemsku bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu;
b) nemeckí štátni príslušníci, ktorí sa trvalo nezdržiavali v zahraničí viac než 5 rokov bez toho, aby mali bydlisko v Nemecku;

…

(3) vo všetkých ostatných prípadoch pripadnutia majetku, ktorý pozostáva z tuzemského majetku v zmysle § 121 Bewertungsgesetz [zákon o ohodnocovaní] (obmedzená daňová povinnosť).

…“

5 § 3 ErbStG s názvom „Nadobudnutie pre prípad smrti“ stanovuje vo svojom odseku 1:

„Za nadobudnutie pre prípad smrti sa považuje

(1) nadobudnutie dedením…, odkazom… alebo na základe uplatneného nároku na povinný podiel (§ 2303 a nasl. Bürgerliches Gesetzbuch [(občiansky zákonník) v znení uverejnenom 2. januára 2002 (BGBI. 2002 I, s. 42, a zmeny BGBl. 2002 I, s. 2909, a BGBl. 2003, s. 738), ďalej len ‚BGB‘]);

…“

6 § 9 ErbStG stanovuje, že v prípade nadobudnutia pre prípad smrti vzniká daňová povinnosť v okamihu smrti poručiteľa.

7 § 10 ErbStG s názvom „Zdaniteľné nadobudnutie“ stanovuje:

„1. Za zdaniteľné nadobudnutie sa považuje obohatenie nadobúdateľa, pokiaľ nie je oslobodené od dane… V prípadoch uvedených v § 3 sa za obohatenie považuje suma, ktorá vznikne tak, že od hodnoty… celého pripadnutého majetku v rozsahu, v akom tento majetok podlieha zdaneniu podľa tohto zákona, sa odpočítajú záväzky viaznuce na pozostalosti odpočítateľné podľa odsekov 3 až 9. …

…

5. Ak nie je v odsekoch 6 až 9 stanovené inak, od nadobudnutia je možné ako záväzky viaznuce na pozostalosti odpočítať

(1) dlhy pochádzajúce od poručiteľa…;

(2) záväzky z odkazov, uložených povinností a uplatnených povinných podielov a náhradných dedičských nárokov…

6. Odpočítateľné nie sú dlhy a ťarchy, pokiaľ sú v hospodárskej súvislosti s majetkovými aktívami, ktoré nepodliehajú zdaneniu podľa tohto zákona. Ak sa zdanenie obmedzuje len na jednotlivé majetkové aktíva (§ 2 ods. 1 bod 3…), odpočítať možno iba dlhy a ťarchy v hospodárskej súvislosti s týmito majetkovými aktívami. …

…“

8 § 15 ErbStG s názvom „Daňové triedy“ stanovuje:

„1 Na základe osobného vzťahu nadobúdateľa k poručiteľovi alebo darcovi sa rozlišujú tieto tri daňové triedy:

Daňová trieda I:

(1) manžel a životný partner,

(2) vlastné a nevlastné deti,

…“

9 § 16 ErbStG s názvom „Nezdaniteľné sumy“ stanovuje:

„1. V prípadoch neobmedzenej daňovej povinnosti (§ 2 ods. 1 bod 1 a §2 ods. 3) je oslobodené od dane nadobudnutie majetku

(1) manžela a registrovaného partnera vo výške 500 000 eur;

(2) detí v zmysle daňovej triedy I bodu 2 a detí zosnulých detí v zmysle daňovej triedy I bodu 2 do výšky 400 000 eur;

…

2. V prípadoch obmedzenej daňovej povinnosti (§ 2 ods. 1 bod 3) sa nezdaniteľná suma podľa odseku 1 zníži o čiastkovú sumu. Táto čiastková suma zodpovedá pomeru súčtu hodnôt súčasne nadobudnutého majetku, ktorý nepodlieha obmedzenej daňovej povinnosti, a hodnôt tých majetkových výhod nepodliehajúcich obmedzenej daňovej povinnosti, ktoré za posledných desať rokov boli nadobudnuté od tej istej osoby, k hodnote všetkého majetku, ktorý za posledných desať rokov bol nadobudnutý od tej istej osoby. Skoršie nadobudnutia sa započítavajú v ich skoršej hodnote.

…“

10 § 37 ErbStG s názvom „Daňové triedy“ vo svojom odseku 14 stanovuje:

„… § 16 ods. 1 a 2 v znení účinnom k 25. júnu 2017 sa uplatňuje na nadobudnutia, vo vzťahu ku ktorým vznikne daňová povinnosť po 24. júni 2017.“

11 § 121 Bewertungsgesetz (zákon o ohodnocovaní) nazvaný „Tuzemský majetok“, v znení uverejnenom 1. februára 1991 (BGBI. 1991 I, s. 230), zmenený zákonom zo 4. novembra 2016, stanovuje:

„Tuzemským majetkom je:

(1) tuzemský poľnohospodársky a lesný majetok;

(2) tuzemský nehnuteľný majetok;

…“

12 § 2303 BGB s názvom „Oprávnení na povinný podiel, výška povinného podielu“ vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Ak bol potomok poručiteľa vylúčený z dedenia úkonom pre prípad smrti, môže od dediča žiadať povinný podiel. Povinný podiel tvorí polovica hodnoty zákonného dedičského podielu…“

13 § 2311 BGB s názvom „Hodnota pozostalosti“ stanovuje:

„1. Povinný podiel sa vypočíta na základe stavu a hodnoty pozostalosti v čase smrti poručiteľa…

2. Ak je to potrebné, hodnota sa zistí ocenením. Určenie hodnoty vykonané poručiteľom nie je rozhodujúce.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Žalobkyňa vo veci samej je rakúskou štátnou príslušníčkou s bydliskom v Rakúsku. Je dcérou E, ktorý bol tiež rakúskym štátnym príslušníkom s bydliskom v Rakúsku a ktorý zomrel 12. augusta 2018.

15 Tento posledný uvedený poručiteľ bol vlastníkom troch zastavaných pozemkov a jedného nezastavaného pozemku, ktoré sa nachádzajú v Nemecku. Spísal závet, v ktorom ustanovil svoju dcéru za svoju jedinú dedičku, pričom svojej manželke a svojmu synovi zanechal iba povinné podiely.

16 Žalobkyňa vo veci samej sa po smrti svojho otca zmluvne zaviazala vyplatiť svojej matke a svojmu bratovi sumy vo výške 1 700 000 eur a 2 850 000 eur na účely vysporiadania ich nárokov na povinný dedičský podiel. Vo svojom daňovom priznaní k dani z dedičstva, ktorý podala na Daňový úrad V, žiadala, aby boli z hodnoty jej dedičstva odpočítané záväzky z povinných podielov vo výške 43 %, teda v celkovej výške 1 956 500 eur, ako záväzky viaznuce na pozostalosti. Domnievala sa, že časť nehnuteľného majetku podliehajúceho dani z dedičstva v Nemecku zodpovedá 43 % hodnoty celkového majetku spadajúceho do pozostalosti vo výške 11 592 598,10 eura, ktorá zahŕňala aj kapitálový majetok a nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v Španielsku.

17 Daňový úrad V vyrubil žalobkyni vo veci samej daň z dedičstva vo výške 642 333 eur. Takto vypočítaná daň sa týkala len pozemkov nachádzajúcich sa v Nemecku. Odpočítanie záväzkov z povinných podielov ako záväzkov viaznucich na pozostalosti tento daňový úrad odmietol z dôvodu, že podľa § 10 ods. 6 druhej vety ErbStG tieto povinné podiely nemajú hospodársku súvislosť s nehnuteľnosťami zahrnutými do pozostalosti. Okrem toho pri výpočte dane z dedičstva uplatnil namiesto nezdaniteľnej sumy vo výške 400 000 eur, v zásade stanovenej voči deťom poručiteľa podľa § 16 ods. 1 bodu 2 tohto ErbStG, nižšiu nezdaniteľnú sumu podľa § 16 ods. 2 uvedeného ErbStG.

18 Svojou žalobou podanou na Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf, Nemecko) žalobkyňa vo veci samej tvrdí, že má nárok na nezdaniteľnú sumu v plnej výške stanovenú v § 16 ods. 1 bode 2 ErbStG z dôvodu, že odsek 2 tohto ustanovenia je v rozpore s právom Únie. Okrem toho sa domnieva, že to isté platí pre odmietnutie odpočítať ako záväzky viaznuce na pozostalosti celú hodnotu záväzkov z povinných podielov alebo ich časť, teda sumu, ktorú vypočítala táto žalobkyňa vo veci samej.

19 Vnútroštátny súd uvádza, že riešenie sporu, ktorý prejednáva, závisí od otázky, či sú § 16 ods. 2 ErbStG a § 10 ods. 6 druhá veta ErbStG, ktoré sa uplatňujú v prípade obmedzenej daňovej povinnosti k dani z dedičstva, ak za okolností, o aké ide vo veci samej, ani poručiteľ, ani dedič nemali v čase smrti poručiteľa bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v Nemecku, v súlade s článkom 63 ods. 1 a článkom 65 ZFEÚ.

20 V prvom rade tento súd spresňuje, že § 16 ods. 2 ErbStG nemecký zákonodarca do tohto zákona zaviedol v nadväznosti na rozsudok z 8. júna 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Podľa tohto ustanovenia a v súlade s § 37 ods. 14 ErbStG je v prípade nadobudnutí pre prípad smrti, vo vzťahu ku ktorým vznikne daňová povinnosť po 24. júni 2017, potrebné znížiť nezdaniteľnú sumu

stanovenú v § 16 ods. 1 ErbStG o sumu vypočítanú podľa odseku 2 tohto ustanovenia. Uvedený súd však pochybuje o zlučiteľnosti tejto novej právnej úpravy s článkom 63 ods. 1 a článkom 65 ZFEÚ tak, ako ich vykladá Súdny dvor.

21 V druhom rade sa vnútroštátny súd tiež pýta na zlučiteľnosť § 10 ods. 6 druhej vety ErbStG s týmito ustanoveniami.

22 V rámci obmedzenej daňovej povinnosti k dani z dedičstva, o ktorú ide vo veci samej, Daňový úrad V zdanil len tuzemský nehnuteľný majetok. V tejto súvislosti § 10 ods. 6 ErbStG neumožňuje žalobkyni vo veci samej odpočítať ako záväzky viaznuce na pozostalosti pri nadobudnutí pre prípad smrti podľa § 10 ods. 5 ErbStG hodnotu záväzkov z povinných podielov jej matky a jej brata, ktoré musí splniť.

23 Podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) totiž hospodárska súvislosť, ktorú tento § 10 ods. 6 vyžaduje na účely odpočítateľnosti dlhov a tiarch, existuje len vtedy, ak tieto dlhy a ťarchy možno priradiť k určitým majetkovým aktívam patriacim k pozostalosti. Podľa tejto judikatúry pritom skutočnosť, že povinný podiel je v súlade s § 2311 BGB vypočítaný na základe hodnoty dedičstva, nezakladá takúto hospodársku súvislosť, ale nanajvýš právnu súvislosť.

24 Tento súd uvádza, že za predpokladu, že by v čase smrti poručiteľa mali poručiteľ alebo žalobkyňa vo veci samej svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v Nemecku, by táto situácia viedla k neobmedzenej daňovej povinnosti žalobkyne vo veci samej, čo by jej umožnilo v celom rozsahu odpočítať od majetku nadobudnutého pre prípad smrti záväzky z povinných podielov ako záväzky viaznuce na pozostalosti na základe § 10 ods. 5 bodu 2 ErbStG.

25 Vzhľadom na to Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 63 ods. 1 a článok 65 [ZFEÚ] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výberu dane z dedičstva, ktorá v súvislosti s výpočtom dane stanovuje, že ak poručiteľ aj dedič mali v čase smrti poručiteľa bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu v inom členskom štáte, nezdaniteľná suma zo základu dane v prípade nadobúdania nehnuteľností nachádzajúcich sa v tuzemsku je nižšia ako nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila, keby aspoň jeden z nich mal v tomto čase bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu v prvom uvedenom členskom štáte?

2. Majú sa článok 63 ods. 1 a článok 65 [ZFEÚ] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výberu dane z dedičstva, ktorá v súvislosti s výpočtom dane stanovuje, že ak poručiteľ aj dedič mali v čase smrti poručiteľa bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu v inom členskom štáte, nie sú v prípade nadobúdania nehnuteľností nachádzajúcich sa v tuzemsku odpočítateľné záväzky z povinných podielov, zatiaľ čo tieto záväzky by boli v plnej miere odpočítateľné od hodnoty majetku nadobúdaného pre prípad smrti, keby aspoň poručiteľ alebo dedič mal v čase smrti poručiteľa bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu v prvom uvedenom členskom štáte?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

26 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 63 a 65 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá stanovuje, že v prípade nadobúdania pozemkov nachádzajúcich sa v tuzemsku, ak v čase smrti poručiteľa ani poručiteľ, ani dedič nemali svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v tomto členskom štáte, sa nezdaniteľná suma zo základu dane oproti nezdaniteľnej sume, ktorá by sa uplatnila, ak by mal aspoň jeden z nich v tom istom čase svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v uvedenom členskom štáte, zníži o sumu zodpovedajúcu podielu hodnoty majetku, ktorá nepodlieha zdaneniu v tomto istom členskom štáte, k hodnote celkového majetku spadajúceho do pozostalosti.

27 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora síce priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty však musia pri výkone tejto právomoci dodržiavať právo Únie a najmä základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ [pozri najmä rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, bod 36 a citovanú judikatúru; z 3. marca 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, bod 73 a citovanú judikatúru, ako aj z 29. apríla 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Výnosy vyplatené PKIPCP), C-480/19, EU:C:2021:334, bod 25 a citovanú judikatúru].

28 Podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ sú vo všeobecnosti zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.

29 Na daň z dedičstva, pri ktorom prechádza majetok poručiteľa na jednu alebo niekoľko osôb, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa pohybu kapitálu, uvedené v článku 63 ZFEÚ, s výnimkou prípadov, keď podstatné okolnosti dedičstva sú obmedzené na jediný členský štát (rozsudok z 26. mája 2016, Komisia/Grécko, C-244/15, EU:C:2016:359, bod 25 a citovaná judikatúra).

30 Situáciu, keď členský štát uplatňuje daň z dedičstva na pozostalosť nachádzajúcu sa na jeho území, patriacu osobe, ktorá v čase svojej smrti nemala bydlisko na území tohto členského štátu a ktorá pripadne dedičovi, ktorý je tiež nerezidentom, nemožno považovať za čisto vnútroštátnu situáciu. V dôsledku toho sa na takúto situáciu vzťahuje pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ.

31 Treba teda preskúmať, či vnútroštátna právna úprava, ktorá v prípade obmedzenej daňovej povinnosti k dani z dedičstva stanovuje zníženie nezdaniteľnej sumy zo základu dane, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, a ak áno, či je takéto obmedzenie odôvodnené.

O existencii obmedzenia v zmysle článku 63 ZFEÚ

32 Pokiaľ ide o dedičstvá, medzi opatrenia predstavujúce obmedzenia pohybu kapitálu patria opatrenia, ktoré majú za následok zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v inom štáte, než je štát, v ktorom sa nachádza dotknutý majetok (rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 23 a citovaná judikatúra).

33 V prejednávanej veci vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje, že ak dedičstvo zahŕňa nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Nemecku a ak ani poručiteľ, ani dedič v čase smrti poručiteľa nemajú bydlisko v tomto členskom štáte, je nezdaniteľná suma zo základu dane nižšia ako nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila, ak by poručiteľ alebo dedič mali k tomuto dátumu v uvedenom členskom štáte bydlisko. Táto nezdaniteľná suma je totiž znížená o sumu zodpovedajúcu podielu hodnoty majetku, ktorý nepodlieha zdaneniu v tom istom členskom štáte, k hodnote celkového majetku spadajúceho do pozostalosti.

34 V dôsledku toho takáto právna úprava vedie k tomu, že dedenie medzi nerezidentmi podlieha vyššiemu daňovému zaťaženiu než dedenie, ktoré zahŕňa aspoň jedného rezidenta, a teda má za následok zníženie hodnoty dedičstva. Z uvedeného vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ (pozri najmä rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, body 25 a 26, ako aj citovanú judikatúru).

O existencii odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu podľa článku 65 ZFEÚ

35 Z odseku 1 článku 65 ZFEÚ v spojení s odsekom 3 tohto článku vyplýva, že členské štáty môžu vo svojich vnútroštátnych právnych poriadkoch prijať ustanovenia, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov rezidentov a daňových poplatníkov nerezidentov, pričom toto rozlišovanie nesmie byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu.

36 Preto sa musí rozlišovať medzi nerovným zaobchádzaním, ktoré je povolené podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, a svojvoľnou diskrimináciou, ktorá je zakázaná odsekom 3 tohto článku. V tomto ohľade z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna právna úprava považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. júna 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 26 a citovaná judikatúra). V tomto poslednom uvedenom prípade musí byť rozdielne zaobchádzanie spôsobilé zaručiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, a neisť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, bod 30 a citovanú judikatúru).

– *O porovnateľnosti predmetných situácií*

37 Nemecká vláda tvrdí, že dedenie medzi nerezidentmi a dedenie v prípade, keď je aspoň jednou stranou rezident, patria medzi objektívne rozdielne situácie. Rozdielne daňové zaobchádzanie týkajúce sa dedenia medzi nerezidentmi a dedenia v prípade, keď je aspoň jednou stranou rezident, pokiaľ ide o daň z dedičstva týkajúcu sa nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku, je teda objektívne odôvodnené.

38 Treba uviesť, že podľa právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, sa výška dane z dedičstva týkajúca sa nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku vypočíta na základe hodnoty tohto nehnuteľného majetku a osobného vzťahu medzi poručiteľom a dedičom. Ani prvé, ani druhé kritérium však nezávisí od ich bydliska. Navyše vnútroštátna právna úprava vo veci samej jednak nadobúdateľa pri dedení medzi nerezidentmi a jednak nadobúdateľa pri dedení zahŕňajúcom aspoň jedného rezidenta v zásade považuje za zdaniteľné osoby povinné zaplatiť daň z dedičstva,

pokiaľ ide o nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Nemecku. V obidvoch prípadoch sa totiž na účely výpočtu výšky dane z dedičstva určujú triedy a daňové sadzby podľa rovnakých pravidiel. Iba v prípade určenia zdaniteľného obohatenia nadobúdateľa stanovuje táto právna úprava na účely výpočtu dane z dedičstva pri nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Nemecku rozdiel v zaobchádzaní pri dedení medzi nerezidentmi a pri dedení, keď je jednou zo strán rezident.

39 Za týchto podmienok je potrebné sa domnievať, že samotný vnútroštátny zákonodarca tým, že na účely zdanenia nehnuteľného majetku kladie na rovnakú úroveň na jednej strane dedičov nerezidentov, ktorí nadobudli tento majetok od poručiteľa nerezidenta, a na druhej strane dedičov nerezidentov alebo rezidentov, ktorí takýto majetok nadobudli od poručiteľa rezidenta, ako aj dedičov rezidentov, ktorí nadobudli rovnaký majetok od poručiteľa nerezidenta, vyjadril názor, že vzhľadom na spôsob a podmienky výberu dane z dedičstva medzi týmito dvoma kategóriami dedičov neexistuje žiaden objektívny rozdiel v situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 51).

40 Je pravda, ako tvrdí nemecká vláda, že na jednej strane nemecká daňová právomoc v prípade obmedzenej daňovej povinnosti k dani z dedičstva, ktorá sa uplatňuje na dedenie medzi nerezidentmi, sa obmedzuje na tuzemský nehnuteľný majetok, zatiaľ čo v prípade neobmedzenej daňovej povinnosti k tejto dani z dedičstva, ktoré sa týka aspoň jedného rezidenta, sa táto právomoc vzťahuje na celý nadobudnutý majetok. Na druhej strane vo veci samej sa na rozdiel od ustanovení, ktoré boli predmetom najmä rozsudku zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), výška nezdaniteľnej sumy uplatniteľnej na dedičov s obmedzenou daňovou povinnosťou už neurčuje paušálne, ale v pomere hodnoty majetku, voči ktorému sa uvedená právomoc vykonáva, k hodnote celého dedičstva.

41 Tieto okolnosti však nemôžu vyvrátiť záver uvedený v bode 39 tohto rozsudku. V prípade neobmedzenej daňovej povinnosti sa totiž výška nezdaniteľnej sumy zo základu dane stanovená právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, nijako nemení v závislosti od výšky základu dane, ktorý patrí do nemeckej daňovej právomoci. Ako vyplýva z informácií predložených Súdnemu dvoru, táto nezdaniteľná suma, ktorá sa posudzuje v závislosti od príbuzenského vzťahu, ktorý existuje medzi dedičom a poručiteľom, sa automaticky poskytne každému dedičovi len z dôvodu, že je zdaniteľnou osobou podliehajúcou dani z dedičstva v Nemecku na účely oslobodenia časti rodinného majetku formou zníženia celkovej výšky dedičstva. Pokiaľ však ide o zdanenie vyplývajúce z toho, že Spolková republika Nemecko vykonáva svoju daňovú právomoc, dedič s obmedzenou daňovou povinnosťou sa nachádza v situácii porovnateľnej so situáciou dediča s neobmedzenou daňovou povinnosťou, rovnako status zdaniteľnej osoby nezávisí od miesta bydliska, keďže predmetná právna úprava zdaňuje daňou z dedičstva akékoľvek nadobudnutie nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku bez ohľadu na to, či zosnulý alebo dedič sú, alebo nie sú rezidentmi, pričom ani povaha príbuzenského vzťahu, ktorý ich spája, ani cieľ čiastočného oslobodenia rodinného majetku, nezávisia od miesta bydliska (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 53).

42 Nadobúdateľ pri dedení, ktorého základ dane v Nemecku by tvoril nehnuteľný majetok rovnajúci sa nehnuteľnému majetku, z ktorého je žalobkyňa vo veci samej povinná zaplatiť daň z dedičstva, by si v prípade, že by nadobudol takýto majetok od osoby s bydliskom na nemeckom území, s ktorou by bol v príbuzenskom vzťahu, alebo ak by ako osoba s bydliskom na tomto území nadobudol tento majetok od takej osoby, ktorá tam nemá bydlisko, mohol na rozdiel od tejto žalobkyne nárokovať na nezdaniteľnú sumu v plnej výške stanovenú vnútroštátnou právnou úpravou.

43 Z toho vyplýva, že okolnosti uvádzané nemeckou vládou nie sú takej povahy, aby z hľadiska tejto nezdaniteľnej sumy objektívne odlišovali situáciu dediča nerezidenta po zosnulom nerezidentovi od situácie dediča nerezidenta po zosnulom rezidentovi alebo situáciu dediča rezidenta po zosnulom rezidentovi, resp. nerezidentovi (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 55).

44 Z vyššie uvedeného vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie týkajúce sa nároku na nezdaniteľnú sumu, o akú ide vo veci samej, sa týka objektívne porovnateľných situácií.

– *O odôvodnení obmedzenia na základe naliehavého dôvodu všeobecného záujmu*

45 Nemecká vláda tvrdí, že tento rozdiel v zaobchádzaní môže byť odôvodnený najmä potrebou zabezpečiť koherenciu jej daňového systému.

46 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor pripustil, že potreba zachovať koherenciu daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou. Aby sa však také odôvodnenie mohlo pripustiť, treba preukázať existenciu priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, pričom priamy charakter tejto súvislosti sa musí posudzovať vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59 a citovaná judikatúra).

47 V prejednávanej veci, ako bolo uvedené v bode 41 tohto rozsudku, nemecká vláda tvrdí, že v rámci dane z dedičstva, ktorej predmetom je zdanenie obohatenia vyplývajúceho z nadobudnutia pre prípad smrti, má nezdaniteľná suma stanovená v § 16 ErbStG, ktorej výška závisí od príbuzenského vzťahu medzi poručiteľom a dedičom, zabezpečiť oslobodenie časti rodinného majetku od dane znížením celkovej výšky dedičstva. Jej cieľom je najmä zabezpečiť, aby v prípade úzko prepojených rodinných príslušníkov mohla mať každá z týchto zdaniteľných osôb prospech z dedičstva, ktoré jej prináleží, a to tak, že bude čiastočne, alebo dokonca úplne oslobodená od dane z dedičstva, pokiaľ ide o nadobudnutia nižšej hodnoty v rámci rodiny.

48 V tejto súvislosti podľa § 16 ods. 1 ErbStG môžu nadobúdatelia dedičstva využiť túto nezdaniteľnú sumu v plnej výške, ak sa daňový odvod, ktorého sa týka, vzťahuje na celú pozostalosť.

49 Naproti tomu odsek 2 tohto paragrafu stanovuje, že nezdaniteľná suma, na ktorú si môže dedič nárokovať z dôvodu svojho príbuzenského vzťahu s poručiteľom, sa znižuje pomerne k podielu obohatenia na strane dediča, ktorý nespadá do daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko.

50 Preto taká právna úprava, o akú ide vo veci samej, stanovuje priamu súvislosť medzi nezdaniteľnou sumou, na ktorú má dedič nárok, a rozsahom daňovej právomoci vykonávanej vo vzťahu k obohateniu, ktoré pre neho vyplýva z nadobudnutia pre prípad smrti.

51 Okrem toho vzhľadom na zásady pripomenuté v bode 36 tohto rozsudku treba na jednej strane uviesť, že táto súvislosť je spôsobilá zaručiť dosiahnutie cieľa sledovaného touto právnou úpravou. Právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, totiž zaručuje, že v prípade celkového obohatenia rovnakej hodnoty sa poskytnutá nezdaniteľná suma rovná zodpovedajúcemu podielu z pozostalosti podliehajúcemu zdaneniu bez ohľadu na to, či ide o neobmedzenú, alebo obmedzenú daňovú povinnosť.

52 Táto právna úprava tak bráni tomu, aby sa tým, že sa dedičovi s obmedzenou daňovou povinnosťou umožní využiť nezdaniteľnú sumu v plnom rozsahu, aj keď sa táto nezdaniteľná suma nevzťahuje na daňový odvod z celého obohatenia vyplývajúceho z nadobudnutia dedičstva, systematicky podhodnocovala platobná schopnosť tejto zdaniteľnej osoby s obmedzenou daňovou povinnosťou.

53 Na druhej strane uvedená právna úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, keďže výhoda týkajúca sa nezdaniteľnej sumy, o ktorú ide vo veci samej, je v pomere k rozsahu daňovej právomoci vykonávanej Spolkovou republikou Nemecko vo vzťahu k celej pozostalosti. Z tej istej právnej úpravy konkrétne vyplýva, že ak sa nehnuteľný majetok zdanený týmto členským štátom rovná celkovej pozostalosti, dedič s obmedzenou daňovou povinnosťou má rovnako ako dedič s neobmedzenou daňovou povinnosťou nárok na nezdaniteľnú sumu v plnom rozsahu stanovenú z dôvodu jeho príbuzenského vzťahu s poručiteľom.

54 Z toho vyplýva, že na rozdiel od právnej úpravy stanovujúcej paušálnu nezdaniteľnú sumu v prípadoch obmedzenej daňovej povinnosti, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), je obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, v rozsahu, v akom sa týka nezdaniteľnej sumy zo základu dane, odôvodnené potrebou zachovať koherenciu daňového systému.

55 Vzhľadom na to treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá stanovuje, že v prípade nadobúdania nehnuteľností nachádzajúcich sa v tuzemsku, ak v čase smrti poručiteľa ani poručiteľ, ani dedič nemali svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v tomto členskom štáte, sa nezdaniteľná suma zo základu dane zníži oproti nezdaniteľnej sume, ktorá by sa uplatnila, ak by mal aspoň jeden z nich v tom istom čase svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v uvedenom členskom štáte, o sumu zodpovedajúcu podielu hodnoty majetku, ktorá nepodlieha zdaneniu v tomto istom členskom štáte, k hodnote celkového majetku spadajúceho do pozostalosti.

O druhej otázke

56 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 63 a 65 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá stanovuje, že v prípade nadobudnutia nehnuteľností nachádzajúcich sa v tuzemsku, ak v čase smrti poručiteľa ani poručiteľ, ani dedič nemali svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v tomto členskom štáte, nie je možné odpočítať záväzky z povinných podielov ako záväzky viaznuce na pozostalosti od hodnoty pozostalosti, zatiaľ čo tieto záväzky je možné odpočítať v plnom rozsahu v prípade, ak mal aspoň jeden z nich v tom istom čase svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v uvedenom členskom štáte.

57 Z úvah uvedených v bodoch 27 až 30 tohto rozsudku vyplýva, že je potrebné preskúmať, či takáto vnútroštátna právna úprava predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, a ak áno, či je takéto obmedzenie odôvodnené.

O existencii obmedzenia v zmysle článku 63 ZFEÚ

58 Ako bolo pripomenuté v bode 32 tohto rozsudku, v prípade dedenia patria opatrenia, ktoré majú za následok zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom sa nachádza dotknutý majetok, medzi opatrenia predstavujúce obmedzenia voľného pohybu kapitálu.

59 V prejednávanej veci vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje, že v prípade dedenia, ktoré zahŕňa nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Nemecku, ak ani poručiteľ, ani dedič v čase smrti poručiteľa nemali bydlisko v tomto členskom štáte, tento dedič si nemôže odpočítať záväzky z povinných podielov ako záväzky viaznuce na pozostalosti, zatiaľ čo takéto odpočítanie je možné, ak poručiteľ alebo dedič mali v tomto čase svoje bydlisko na nemeckom území.

60 V dôsledku toho taká právna úprava, ktorá podmieňuje možnosť odpočítať od základu dane z dedičstva záväzky z povinných podielov, ktoré zodpovedajú nehnuteľnostiam nachádzajúcim sa v tuzemsku, miestom bydliska poručiteľa a dediča v čase smrti, vedie k tomu, že dedičstvá medzi nerezidentmi týkajúce sa takéhoto majetku podliehajú vyššiemu daňovému zaťaženiu než dedičstvá, ktoré sa týkajú aspoň jedného rezidenta, a má tak za následok zníženie hodnoty uvedeného dedičstva. Z uvedeného vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudok z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, EU:C:2008:489, body 45 a 46).

O existencii odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu podľa článku 65 ZFEÚ

61 Vzhľadom na to treba preskúmať, či takto konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené z hľadiska článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ a či sa vzhľadom na dôvody uvedené v bodoch 35 a 36 tohto rozsudku rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo či zodpovedá naliehavému dôvodu všeobecného záujmu, a prípadne či je spôsobilé zaručiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, pričom to nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa.

– *O porovnateľnosti predmetných situácií*

62 Ako vyplýva z bodov 37 až 39 tohto rozsudku, pokiaľ ide o výšku dane z dedičstva splatnej z titulu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku, neexistuje žiadny objektívny rozdiel medzi dedením medzi osobami, z ktorých žiadna nemá v čase smrti poručiteľa bydlisko v tomto členskom štáte, a dedením medzi osobami, z ktorých aspoň jedna má v tomto čase bydlisko v uvedenom štáte.

63 Toto posúdenie nemôže spochybniť tvrdenie nemeckej vlády, podľa ktorého na rozdiel od judikatúry vyplývajúcej z rozsudku z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i. (C-11/07, EU:C:2008:489), ktorá sa týka odpočítateľnosti záväzkov zaťažujúcich nehnuteľnosť podliehajúcu dani z dedičstva, záväzky z povinných podielov nemajú priamu súvislosť s nehnuteľnosťami nachádzajúcimi sa na nemeckom území, ktoré podliehajú dani z dedičstva.

64 Bez ohľadu na ich kvalifikáciu vo vnútroštátnom práve sa totiž záväzky z povinných podielov prinajmenšom sčasti vzťahujú na nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Nemecku, vo vzťahu ku ktorým Spolková republika Nemecko z tohto dôvodu vykonáva svoju daňovú právomoc.

65 Z vyššie uvedeného vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie týkajúce sa odpočítateľnosti záväzkov z povinných podielov, o aké ide vo veci samej, sa týka objektívne porovnateľných situácií.

– *O odôvodnení obmedzenia na základe naliehavého dôvodu všeobecného záujmu*

66 Nemecká vláda tvrdí, že tento rozdiel v zaobchádzaní môže byť odôvodnený v prvom rade potrebou zabezpečiť koherenciu jej daňového systému.

67 Ako bolo pripomenuté v bode 46 tohto rozsudku, potreba zachovať koherenciu daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou. Aby sa však také odôvodnenie mohlo pripustiť, treba preukázať existenciu priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, pričom priamy charakter tejto súvislosti sa musí posudzovať vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou.

68 V prejednávanej veci nemecká vláda tvrdí, že ustanovenia týkajúce sa odpočítateľnosti záväzkov z povinných podielov majú za cieľ umožniť určenie skutočného nárastu majetku vyplývajúceho z nadobudnutia pre prípad smrti, z ktorého vzniká povinnosť platiť dedičskú daň.

69 Rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, však nemôže byť odôvodnené potrebou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému, keďže, ako uviedol generálny advokát v bode 104 svojich návrhov, § 10 ods. 6 ErbStG má za následok vylúčenie odpočítania záväzkov z povinných podielov, ak v čase smrti poručiteľa nemajú poručiteľ ani dedič svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu na nemeckom území, a to hoci, ako vyplýva z bodu 64 tohto rozsudku, tieto záväzky majú, prinajmenšom sčasti, dostatočnú súvislosť s časťami pozostalosti, vo vzťahu ku ktorým Spolková republika Nemecko vykonáva svoju daňovú právomoc, a zodpovedajú podielu pozostalosti, ktorý pre dediča s obmedzenou daňovou povinnosťou nepredstavuje obohatenie.

70 Nemecká vláda v druhom rade tvrdí, že také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, môže byť odôvodnené zásadou teritoriality a potrebou zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, čo predstavuje legitímny cieľ uznaný Súdnym dvorom (rozsudok z 8. júna 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, bod 65).

71 Treba však uviesť, že rozdielne zaobchádzanie týkajúce sa odpočítateľnosti záväzkov z povinných podielov, o ktoré ide vo veci samej, vyplýva zo samotného uplatnenia dotknutej nemeckej právnej úpravy. Okrem toho nemecká vláda neuvádza dôvody, pre ktoré by zohľadnenie záväzkov z povinných podielov, pokiaľ sú spojené s nehnuteľnosťami, vo vzťahu ku ktorým Spolková republika Nemecko vykonáva svoju daňovú právomoc v rámci obmedzenej daňovej povinnosti, viedlo tento členský štát k tomu, aby sa vzdal časti tejto právomoci v prospech iných členských štátov alebo aby to ovplyvnilo daňovú právomoc uvedeného členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júna 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, bod 66 a citovanú judikatúru, a z 22. júna 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 70).

72 Pokiaľ ide o tvrdenie tohto členského štátu, že takýto rozdiel v zaobchádzaní je odôvodnený cieľom zabrániť dvojitému odpočítaniu záväzkov spojených s povinnými podielmi, treba najprv pripomenúť, že štátneho príslušníka členského štátu nemožno zbaviť práva dovolávať sa ustanovení Zmluvy o FEÚ z dôvodu, že má prospech z daňových výhod, ktoré mu legálne poskytujú normy platné v inom členskom štáte, než je štát, kde má bydlisko (rozsudok z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 41 a citovaná judikatúra).

73 Ďalej, ako to spresnila nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, medzi Nemeckou spolkovou republikou a Rakúskou republikou neexistuje dvojstranná dohoda v oblasti zdanenia týkajúca sa dane z dedičstva. Za týchto podmienok členský štát, na ktorého území sa nachádza nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom dedičstva, sa nemôže na účely odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu vyplývajúceho z jeho vlastnej právnej úpravy dovolávať existencie možnosti, nezávislej od jeho vôle, aby dedič využil podobné odpočítanie priznané iným členským štátom, ktoré by mohlo úplne alebo čiastočne kompenzovať ujmu, ktorá mu bola spôsobená tým, že členský štát, v ktorom sa nachádza uvedený nehnuteľný majetok, nezohľadnil pri výpočte dane z dedičstva záväzky z povinných podielov (pozri najmä rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, EU:C:2008:489, body 67 a 68; z 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, body 64 a 65, ako aj z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 42).

74 Členský štát sa totiž nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný členský štát, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy o FEÚ, najmä z jej ustanovení týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu (pozri najmä rozsudok z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 43 a citovanú judikatúru).

75 Z toho vyplýva, že obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, v rozsahu, v akom sa týka neodpočítateľnosti záväzkov z povinných podielov, nemôže byť odôvodnené ani potrebou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému, ani zásadou teritoriality a potrebou zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

76 Vzhľadom na to treba na druhú otázku odpovedať tak, že články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá stanovuje, že v prípade nadobudnutia nehnuteľností nachádzajúcich sa v tuzemsku, ak v čase smrti poručiteľa ani poručiteľ, ani dedič nemali svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v tomto členskom štáte, nie je možné odpočítať záväzky z povinných podielov ako záväzky viaznuce na pozostalosti od hodnoty pozostalosti, zatiaľ čo tieto záväzky je možné odpočítať v plnom rozsahu v prípade, ak mal aspoň jeden z nich v tom istom čase svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v uvedenom členskom štáte.

O trovách

77 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (piata komora) rozhodol takto:

1. **Články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá stanovuje, že v prípade nadobúdania nehnuteľností nachádzajúcich sa v tuzemsku, ak v čase smrti poručiteľa ani poručiteľ, ani dedič nemali svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v tomto členskom štáte, sa nezdaniteľná suma zo základu dane zníži, oproti nezdaniteľnej sume, ktorá by sa uplatnila, ak by mal aspoň jeden z nich v tom istom čase svoje bydlisko alebo**

miesto svojho obvyklého pobytu v uvedenom členskom štáte, o sumu zodpovedajúcu podielu hodnoty majetku, ktorá nepodlieha zdaneniu v tomto istom členskom štáte, k hodnote celkového majetku spadajúceho do pozostalosti.

2. **Články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa výpočtu dane z dedičstva, ktorá stanovuje, že v prípade nadobudnutia nehnuteľností nachádzajúcich sa v tuzemsku, ak v čase smrti poručiteľa ani poručiteľ, ani dedič nemali svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v tomto členskom štáte, nie je možné odpočítať záväzky z povinných podielov ako záväzky viaznuce na pozostalosti od hodnoty pozostalosti, zatiaľ čo tieto záväzky je možné odpočítať v plnom rozsahu v prípade, ak mal aspoň jeden z nich v tom istom čase svoje bydlisko alebo miesto svojho obvyklého pobytu v uvedenom členskom štáte.**

Podpisy