Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 21. decembra 2021 *

„Predhodno odločanje – Prosti pretok kapitala – Člena 63 in 65 PDEU – Nacionalna ureditev davka na dediščine – Nepremičnine na nacionalnem ozemlju – Omejena davčna obveznost – Različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov – Pravica do odbitka od davčne osnove – Sorazmerno znižanje v primeru omejene davčne obveznosti – Obveznosti v zvezi z nujnimi deleži – Neobstoj odbitka v primeru omejene davčne obveznosti“

V zadevi C-394/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija) z odločbo z dne 20. julija 2020, ki je na Sodišče prispela 18. avgusta 2020, v postopku

XY

proti

Finanzamt V,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika petega senata, C. Lycourgos, predsednik četrtega senata, I. Jarukaitis in M. Ilešič, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Richard de la Tour,

sodni tajnik: C. Di Bella, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. junija 2021,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za XY R. Weller, Steuerberater,

– za nemško vlado J. Möller, R. Kanitz in S. Costanzo, agenti,

– za špansko vlado M. J. Ruiz Sánchez, agentka,

– za Evropsko komisijo W. Roels in B.-R. Killmann, agenta,

* Jezik postopka: nemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. septembra 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 in 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med XY in Finanzamt V (davčni urad V, Nemčija) glede izračuna davka na dediščine v zvezi z nepremičninami v Nemčiji.

Pravni okvir

Nemško pravo

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zakon o davku na dediščine in darila) v različici, objavljeni 27. februarja 1997 (BGBl. 1997 I, str. 378), kakor je bil spremenjen z Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (zakon o boju proti davčnim utajam in spremembi drugih davčnih predpisov) z dne 23. junija 2017 (BGBl. 2017 I, str. 1682) (v nadaljevanju: ErbStG) v členu 1, naslovljenem „Obdavčljive transakcije“, določa:

„(1) Z davkom na dediščine (ali darila) se obdavčijo:

1. pridobitve premoženja zaradi smrti;

2. darila med živimi;

[…]“

4 Člen 2 ErbStG, naslovljen „Osebna davčna obveznost“, določa:

„(1) Davčna obveznost se nanaša:

1. v primerih, naštetih v členu 1(1), točke od 1 do 3, na celotno pridobljeno premoženje (neomejena davčna obveznost), če je bil pokojnik na dan svoje smrti, darovalec na dan obdaritve ali prejemnik na dan nastanka obdavčljivega dogodka (člen 9) rezident. Šteje se, da so rezidenti:
   (a) fizične osebe, ki imajo na nacionalnem ozemlju stalno ali običajno prebivališče;
   (b) nemški državljani, ki niso več kot pet let neprekinjeno prebivali v tujini, ne da bi v Nemčiji imeli stalno prebivališče;

[…]

3. v vseh drugih primerih, razen v primerih iz odstavka 3, na pridobljeno premoženje, ki obsega domače premoženje v smislu člena 121 Bewertungsgesetz (zakon o določitvi vrednosti) (omejena davčna obveznost).

[…]“

5 Člen 3 ErbStG, naslovljen „Pridobitev premoženja zaradi smrti“, v odstavku 1 določa:

„Pridobitev premoženja zaradi smrti vključuje:

1. pridobitev premoženja z dedovanjem […], na podlagi volila […] ali na podlagi uveljavljanja zahtevka za nujni delež (člen 2303 in naslednji Bürgerliches Gesetzbuch ((civilni zakonik) v različici, objavljeni 2. januarja 2002 (BGBl. 2002 I, str. 42, in popravka v BGBl. 2002 I, str. 2909, in BGBl. 2003 I, str. 738), v nadaljevanju: BGB)).

[…]“

6 Člen 9 ErbStG določa, da je obdavčljivi dogodek pri pridobitvi zaradi smrti smrt zapustnika.

7 Člen 10 ErbStG, naslovljen „Obdavčljive pridobitve“, določa:

„(1) Za obdavčljivo pridobitev se šteje obogatitev pridobitelja, če ta ni oproščena plačila davka […]. V primerih iz člena 3 se za obogatitev šteje znesek, ki se izračuna tako, da se od […] vrednosti celotnega pridobljenega premoženja, če je predmet obdavčitve po tem zakonu, odbijejo obveznosti zapuščine, ki jih je mogoče odbiti na podlagi odstavkov od 3 do 9. […]

[…]

(5) Od obdavčljive pridobitve se, če v odstavkih od 6 do 9 ni določeno drugače, kot obveznosti zapuščine lahko odbijejo:

1. zapustnikovi dolgovi […];

2. obveznosti iz volil, pogojev ter uveljavljenih nujnih deležev in dednih zahtevkov […].

(6) Dolgov in bremen, ki so povezani s premoženjem, ki ni predmet obdavčitve po tem zakonu, ni mogoče odbiti. Če se obdavčijo samo posamezni deli premoženja (člen 2(1), točka 3 […]), se lahko odbijejo samo dolgovi in bremena, ki so z njimi gospodarsko povezani […].

[…]“

8 Člen 15 ErbStG, naslovljen „Davčni razredi“, določa:

„(1) Glede na osebno razmerje med pridobiteljem in zapustnikom ali darovalcem obstajajo trije davčni razredi:

Davčni razred I:

1. zakonec in partner,

2. otroci in pastorki,

[…].“

9 Člen 16 ErbStG, naslovljen „Odbitki“, določa:

„(1) V primerih neomejene davčne obveznosti (člen 2(1), točka 1, in (3)) je davka oproščeno premoženje,

1. ki ga je pridobil zakonec in partner, v višini 500.000 EUR;

2. ki so ga pridobili otroci v smislu davčnega razreda I, točka 2, in otroci umrlih otrok v smislu davčnega razreda I, točka 2, v višini 400.000 EUR;

[…]

(2) V primerih omejene davčne obveznosti (člen 2(1), točka 3) se znesek odbitka iz odstavka 1 zniža za delni znesek. Ta delni znesek je enak razmerju med vsoto vrednosti premoženja, ki je bilo pridobljeno ob istem času in ki ni predmet omejene davčne obveznosti, in vrednosti tistih premoženjskih koristi, ki niso predmet omejene davčne obveznosti in ki jih je ta ista oseba pridobila v desetih letih, ter vrednostjo vsega premoženja, ki ga je ta ista oseba pridobila v desetih letih. Pri prejšnjih pridobitvah premoženja se upošteva vrednost tega premoženja ob pridobitvi.

[…]“

10 Člen 37 ErbStG, naslovljen „Uporaba zakona“, v odstavku 14 določa:

„Členi […] in 16(1) in (2) v različici, ki je veljala 25. junija 2017, se uporabljajo za pridobitve, za katere davčna obveznost nastane po 24. juniju 2017.“

11 Člen 121 Bewertungsgesetz (zakon o določitvi vrednosti) v različici, objavljeni 1. februarja 1991 (BGBl. 1991 I, str. 230), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 4. novembra 2016, naslovljen „Domače premoženje“, določa:

„Domače premoženje zajema:

1. kmetijsko in gozdno premoženje v Nemčiji;

2. nepremično premoženje v Nemčiji;

[…]“

12 Člen 2303 BGB, naslovljen „Nujni dediči; višina nujnega deleža“, v odstavku 1 določa:

„Če je eden od potomcev zapustnika z razpolaganjem za primer smrti izključen iz dedovanja, lahko od dediča zahteva nujni delež. Nujni delež znaša polovico vrednosti zakonitega dednega deleža […].“

13 Člen 2311 BGB, naslovljen „Vrednost zapuščine“, določa:

„(1) Nujni delež se izračuna na podlagi obstoja in vrednosti zapuščine ob nastopu dednega primera […].

(2) Vrednost zapuščine se po potrebi oceni. Vrednost, ki jo je določil zapustnik, ni upoštevna.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

14 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je avstrijska državljanka, ki prebiva v Avstriji. Je hči E, ki je bil prav tako avstrijski državljan in je prebival v Avstriji ter ki je umrl 12. avgusta 2018.

15 Zadnjenavedeni je bil lastnik treh pozidanih zemljišč in enega nepozidanega zemljišča v Nemčiji. Sestavil je oporoko, v kateri je svojo hči imenoval za svojo edino dedinjo, pri čemer sta bila njegova žena in sin upravičena do nujnih deležev.

16 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari se je po smrti svojega očeta s sporazumom zavezala, da bo svoji materi in bratu plačala zneska 1.700.000 EUR in 2.850.000 EUR, da bi uredila njune pravice do nujnega deleža. V prijavi davka na dediščino, ki jo je v zvezi z davkom na dediščine predložila davčnemu uradu V, je zahtevala, naj se ji od vrednosti njene pridobitve premoženja zaradi smrti kot obveznosti zapuščine odbijejo obveznosti iz nujnih deležev v višini 43 % zneska teh obveznosti, to je v skupni višini 1.956.500 EUR. Menila je, da del nepremičnega premoženja, ki je predmet davka na dediščine v Nemčiji, predstavlja 43 % vrednosti celotne zapuščinske mase v višini 11.592.598,10 EUR, ki je vključevala tudi premično premoženje in nepremičnino v Španiji.

17 Davčni urad V je tožeči stranki iz postopka v glavni stvari odmeril davek na dediščine v višini 642.333 EUR. Pri tem je obdavčil samo nepremičnine v Nemčiji. Odbitek obveznosti v zvezi z nujnima deležema kot obveznosti iz zapuščine je zavrnil z obrazložitvijo, da v skladu s členom 10(6), drugi stavek, ErbStG ta nujna deleža nista gospodarsko povezana z različnimi deli premoženja, vključenega v zapuščinsko maso. Poleg tega je za izračun tega davka na dediščine namesto odbitka v višini 400.000 EUR, ki ga za otroke zapustnika načeloma določa člen 16(1), točka 2, ErbStG, na podlagi člena 16(2) navedenega ErbStG upošteval manjši odbitek.

18 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari s tožbo, vloženo pri Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija), zatrjuje, da ima pravico do celotnega zneska odbitka iz člena 16(1), točka 2, ErbStG, pri čemer trdi, da je odstavek 2 te določbe v nasprotju s pravom Unije. Poleg tega meni, da enako velja za zavrnitev odbitka celotne vrednosti ali dela vrednosti obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, ki jih mora izpolniti in katerih vrednost je ta tožeča stranka v postopku v glavni stvari izračunala.

19 Predložitveno sodišče navaja, da je rešitev spora, o katerem odloča, odvisna od vprašanja, ali sta člen 16(2) ErbStG in člen 10(6), drugi stavek, tega zakona, ki se uporabljata v primeru omejene davčne obveznosti, kar zadeva davek na dediščine, če v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, niti zapustnik niti dedič ob smrti nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v Nemčiji, v skladu s členom 63(1) in členom 65 PDEU.

20 Navedeno sodišče na prvem mestu navaja, da je nemški zakonodajalec člen 16(2) ErbStG uvedel zaradi uskladitve s sodbo z dne 8. junija 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Na podlagi te določbe in v skladu s členom 37(14) ErbStG bi bilo treba pri prenosih zaradi smrti, pri katerih obdavčljivi dogodek nastane po 24. juniju 2017, zmanjšati olajšavo iz člena 16(1) ErbStG za znesek, izračunan na podlagi odstavka 2 te določbe. Navedeno sodišče pa dvomi o združljivosti te nove ureditve s členom 63(1) in členom 65 PDEU, kakor ju razlaga Sodišče.

21 Na drugem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje tudi o združljivosti člena 10(6), drugi stavek, ErbStG s tema določbama.

22 Davčni urad V je v okviru omejene davčne obveznosti, kar zadeva davek na dediščine iz postopka v glavni stvari, obdavčil le nepremično domače premoženje. V zvezi s tem naj člen 10(6) ErbStG tožeči stranki iz postopka v glavni stvari ne bi omogočal, da kot obveznosti iz zapuščine na podlagi pridobitve zaradi smrti v skladu s členom 10(5) ErbStG odbije vrednost obveznosti, povezanih z nujnima deležema, ki ju mora izplačati materi in bratu.

23 V skladu s sodno prakso Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) naj bi namreč gospodarska povezava, ki se z navedenim členom 10(6) zahteva za odbitnost dolgov in bremen, obstajala le, kadar je te mogoče pripisati določenim delom premoženja, ki spadajo v zapuščino. V skladu s to sodno prakso pa naj dejstvo, da se nujni delež v skladu s členom 2311 BGB izračuna glede na vrednost zapuščine, ne bi ustvarilo take ekonomske povezave, temveč kvečjemu pravno povezavo.

24 To sodišče navaja, da če bi imel zapustnik ali tožeča stranka v postopku v glavni stvari na dan smrti stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji, bi ta položaj pripeljal do neomejene davčne zavezanosti tožeče stranke v postopku v glavni stvari, kar bi ji omogočilo, da na podlagi člena 10(5), točka 2, ErbStG od premoženja, pridobljenega zaradi smrti, v celoti odbije obveznosti, povezane z nujnimi deleži, kot obveznosti iz zapuščine.

25 V teh okoliščinah je Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 63(1) in člen 65 [PDEU] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi države članice na področju odmere davka na dediščine, ki v zvezi z izračunom navedenega davka določa, da je, kadar imata ob zapustnikovi smrti zapustnik in dedič stalno ali običajno prebivališče v drugi državi članici, znižanje davčne osnove v primeru pridobitve nepremičnin, ki so na ozemlju prve države članice, nižje od znižanja, ki bi bilo uporabljeno, če bi imel vsaj eden od njiju tistega dne stalno ali običajno prebivališče v tej prvi državi članici?

2. Ali je treba člen 63(1) in člen 65 [PDEU] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi države članice na področju odmere davka na dediščine, ki v zvezi z izračunom navedenega davka določa, da kadar imata ob zapustnikovi smrti zapustnik in dedič stalno ali običajno prebivališče v drugi državi članici, obveznosti iz nujnih deležev v primeru pridobitve nepremičnin, ki so na ozemlju prve države članice, ni mogoče odbiti, medtem ko bi bilo mogoče te obveznosti v celoti odbiti od vrednosti pridobitve premoženja zaradi smrti, če bi imel ali pokojnik ali dedič ob zapustnikovi smrti stalno ali običajno prebivališče v tej prvi državi članici?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

26 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izračunom davka na dediščine, ki določa, da se v primeru pridobitve nepremičnin, ki so na nacionalnem ozemlju, če na dan smrti niti zapustnik niti dedič nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v tej državi članici, odbitek od davčne osnove zmanjša – glede na odbitek, ki bi bil uporabljen, če bi vsaj eden od

njiju na ta dan imel svoje stalno oziroma običajno prebivališče v navedeni državi članici – za znesek, ki ustreza delu, ki predstavlja vrednost premoženja, ki ni predmet obdavčitve v tej isti državi članici, glede na vrednost celotne zapuščinske mase.

27 V skladu s sodno prakso Sodišča morajo države članice, čeprav neposredno obdavčenje spada v njihovo pristojnost, to pristojnost izvajati ob spoštovanju prava Unije, zlasti temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo DEU (glej zlasti sodbe z dne 23. februarja 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, točka 36 in navedena sodna praksa; z dne 3. marca 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, točka 73 in navedena sodna praksa, in z dne 29. aprila 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Dohodki, ki jih izplačajo KNPVP), C-480/19, EU:C:2021:334, točka 25 in navedena sodna praksa).

28 Člen 63(1) PDEU na splošno prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

29 Za davek na dediščine, ki vključuje prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, se uporabljajo določbe Pogodbe DEU o pretoku kapitala iz člena 63 PDEU, razen če so temeljni elementi omejeni na eno samo državo članico (sodba z dne 26. maja 2016, Komisija/Grčija, C-244/15, EU:C:2016:359, točka 25 in navedena sodna praksa).

30 Položaja, v katerem država članica uporabi davek na dediščine za zapuščinsko premoženje, ki je na njenem ozemlju in ki je v lasti osebe, ki na dan svoje smrti ne prebiva na tem ozemlju, in ki pripada dediču, ki prav tako ni rezident, ni mogoče šteti za povsem notranji položaj. Zato takšen položaj spada na področje pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU.

31 Preučiti je torej treba, ali nacionalna zakonodaja, ki v primeru omejene davčne obveznosti, kar zadeva davek na dediščine, določa znižanje odbitka od davčne osnove, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU, in če je tako, ali je taka omejitev upravičena.

Obstoj omejitve v smislu člena 63 PDEU

32 V zvezi z dedovanjem ukrepi, ki pomenijo omejitve pretoka kapitala, obsegajo tiste, katerih učinek je zmanjšanje vrednosti zapuščine rezidenta države, ki ni država, na ozemlju katere je zadevno premoženje (sodba z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 23 in navedena sodna praksa).

33 V obravnavanem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari določa, da če zapuščina zajema nepremičnine, ki so v Nemčiji, in če niti zapustnik niti dedič ne prebivata v tej državi članici na dan smrti, je odbitek od davčne osnove nižji od tistega, ki bi se uporabil, če bi zapustnik ali dedič na ta dan prebivala v navedeni državi članici. Ta odbitek se namreč zmanjša za znesek, ki ustreza delu, ki predstavlja vrednost premoženja, ki ni predmet obdavčitve v tej isti državi članici, glede na vrednost celotne zapuščinske mase.

34 Zato taka ureditev vodi k temu, da je dedovanje med nerezidenti davčno bolj obremenjeno od tistega, ki zajema vsaj enega rezidenta, in zato povzroči zmanjšanje vrednosti zapuščine. Iz tega izhaja, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU (glej zlasti sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točki 25 in 26 ter navedena sodna praksa).

Obstoj upravičenosti omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi člena 65 PDEU

35 Iz odstavka 1 člena 65 PDEU v povezavi z odstavkom 3 istega člena izhaja, da lahko države članice v nacionalnih ureditvah uvedejo razlikovanje med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti, če to razlikovanje ne pomeni samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.

36 Razlikovati je torej treba med neenakim obravnavanjem, ki je na podlagi odstavka 1(a) člena 65 PDEU dovoljeno, in samovoljno diskriminacijo, ki je z odstavkom 3 tega člena prepovedana. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je za to, da bi se nacionalni ukrep štel za združljiv z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, potrebno, da se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, oziroma da je to različno obravnavanje upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, točka 26 in navedena sodna praksa). V zadnjenavedenem primeru mora biti različno obravnavanje primerno za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, točka 30 in navedena sodna praksa).

– *Primerljivost zadevnih položajev*

37 Nemška vlada navaja, da sta položaja pri dedovanju, v katero so vključeni nerezidenti, in pri dedovanju, v katero je vključen rezident, objektivno različna. Različno davčno obravnavanje med dedovanjem, ki se nanaša na nerezidente, in dedovanjem, ki vključuje rezidenta, naj bi bilo – kar zadeva davek na dediščino, ki se nanaša na nepremičnine v Nemčiji – tako objektivno utemeljeno.

38 Poudariti je treba, da se v skladu z ureditvijo iz postopka v glavni stvari znesek davka na dediščine v zvezi z nepremičninami v Nemčiji izračuna tako glede na vrednost teh nepremičnin kot glede na osebno povezavo med zapustnikom in dedičem. Vendar ne eno ne drugo od teh meril ni odvisno od kraja njunega stalnega prebivališča. Poleg tega se v skladu z zadevno nacionalno zakonodajo tako tisti, ki je nepremičnino, ki je v Nemčiji, pridobil na podlagi dedovanja med nerezidenti, kot tisti, ki je tako nepremičnino pridobil na podlagi dedovanja, v katero je vključen vsaj en rezident, štejeta za zavezanca za davek na dediščino. V obeh primerih namreč določitev razreda in davčne stopnje za izračun zneska davka na dediščine izhaja iz istih pravil. Le kar zadeva določitev obdavčljive obogatitve upravičenca, ta ureditev pri izračunu davka na dediščino za nepremičnine v Nemčiji razlikuje med dedovanjem med nerezidenti in dedovanjem, v katero je vključen rezident.

39 V teh okoliščinah je treba šteti, da je nacionalni zakonodajalec s tem, da je za obdavčitev nepremičnin enako obravnaval dediče nerezidente, ki so to premoženje pridobili od zapustnika nerezidenta, na eni strani, ter dediče nerezidente ali rezidente, ki so tako nepremičnino pridobili od zapustnika rezidenta, in dediče rezidente, ki so to premoženje pridobili od zapustnika nerezidenta, na drugi strani, sam menil, da med tema kategorijama dedičev ni nobenih objektivnih razlik, kar zadeva podrobna pravila in objektivne pogoje obdavčitve iz naslova davka na dediščine (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 51).

40 Kot trdi nemška vlada, je po eni strani nemška davčna pristojnost v primerih omejene davčne obveznosti, kar zadeva davek na dediščine za dedovanje med nerezidenti, res omejena na domače nepremično premoženje, medtem ko se v primerih neomejene davčne obveznosti za davek na dediščine, ki se uporablja za dedovanje, v katero je vključen vsaj en rezident, ta pristojnost razteza

na vse pridobljeno premoženje. Po drugi strani v postopku v glavni stvari v nasprotju z določbami, ki so bile med drugim predmet sodbe z dne 17. oktobra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), znesek odbitka, ki se uporablja za dediče, ki so omejeno davčno zavezani, ni več določen pavšalno, temveč sorazmerno z vrednostjo premoženja, v zvezi s katerim se izvaja navedena pristojnost, glede na vrednost celotne zapuščinske mase.

41 Vendar se s temi okoliščinami ne more ovreči ugotovitev iz točke 39 te sodbe. V primerih neomejene davčne obveznosti se namreč znesek odbitka od davčne osnove, določen z ureditvijo iz postopka v glavni stvari, nikakor ne spreminja glede na višino davčne osnove, ki spada pod nemško davčno pristojnost. Kot je namreč razvidno iz podatkov, predloženih Sodišču, se ta odbitek, ki se presoja glede na sorodstveno vez med dedičem in zapustnikom, samodejno dodeli vsakemu dediču le zato, ker je zavezanec za davek na dediščino v Nemčiji, da se z znižanjem celotnega zneska zapuščine zagotovi izvzetje dela družinskega premoženja. V zvezi z obdavčitvijo, ki izhaja iz tega, da Zvezna republika Nemčija izvaja svojo davčno pristojnost, pa je dedič, ki je omejeno davčno zavezan, v položaju, ki je primerljiv s položajem dediča, ki je neomejeno davčno zavezan, ker – tako kot status davčnega zavezanca ni odvisen od kraja rezidentstva, ker zadevna ureditev za vsako pridobitev nepremičnin, ki so v Nemčiji, ne glede na to, ali sta zapustnik in dedič rezidenta ali ne, določa plačilo davka na dediščine – niti sorodstvena vez, ki ju povezuje, niti cilj delnega izvzetja družinskega premoženja nista odvisna od kraja prebivališča (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 53).

42 Tako bi lahko dedič, katerega davčna osnova v Nemčiji bi bila sestavljena iz nepremičnin, ki so enakovredne tistim, za katere je tožeča stranka v postopku v glavni stvari zavezana za plačilo davka na dediščino, če bi tako premoženje pridobil od osebe, ki prebiva na nemškem ozemlju in s katero je bil sorodstveno povezan, ali če je ob tem, da je stalno prebival na tem ozemlju, to premoženje pridobil od take osebe, ki tam ni prebivala, za razliko od te tožeče stranke uveljavljal celoten odbitek, določen z nacionalno ureditvijo.

43 Iz tega izhaja, da okoliščine, na katere se sklicuje nemška vlada, z vidika tega odbitka niso take, da bi bilo na podlagi njih mogoče objektivno razlikovati med položajem dediča nerezidenta po zapustniku nerezidentu v primerjavi s položajem dediča nerezidenta po zapustniku rezidentu oziroma položajem dediča rezidenta po zapustniku rezidentu ali nerezidentu (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 55).

44 Iz navedenega izhaja, da se različno obravnavanje v zvezi z upravičenostjo do odbitka, kakršno je to v postopku v glavni stvari, nanaša na objektivno primerljiva položaja.

– *Upravičenost omejitve na podlagi nujnega razloga v splošnem interesu*

45 Nemška vlada trdi, da je to različno obravnavanje mogoče utemeljiti zlasti z nujnostjo zagotovitve doslednosti njenega davčnega sistema.

46 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče priznalo, da lahko nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema upraviči omejitev izvajanja svobode prostega pretoka, zagotovljene s Pogodbo. Vendar je treba za to, da bi bila lahko ta utemeljitev dopustna, dokazati obstoj neposredne povezave med priznanjem zadevne davčne ugodnosti in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba neposrednost te povezave preučiti ob upoštevanju cilja, ki se z zadevno ureditvijo uresničuje (sodba z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 59 in navedena sodna praksa).

47 V obravnavanem primeru, kot je bilo navedeno v točki 41 te sodbe, nemška vlada trdi, da je v okviru davka na dediščino, katerega namen je obdavčiti obogatitev, ki izhaja iz pridobitve premoženja zaradi smrti, namen odbitka, določenega v členu 16 ErbStG, katerega znesek je odvisen od sorodstvene vezi med zapustnikom in dedičem, zagotoviti, da se z znižanjem celotnega zneska zapuščine zagotovi izvzetje dela družinskega premoženja. Natančneje, cilj tega odbitka je v primeru ožjih družinskih članov zagotoviti, da ima lahko vsak od teh davčnih zavezancev koristi iz zapuščine, ki mu pripada, tako da je delno oproščen davka na dediščine ali celo v celoti oproščen davka, kar zadeva manj pomembne pridobitve znotraj družine.

48 V ta namen lahko v skladu s členom 16(1) ErbStG upravičenci do zapuščine pridobijo koristi od celotnega odbitka, če davčna dajatev, na katero se ta odbitek nanaša, zajema celotno preneseno zapuščinsko maso.

49 Odstavek 2 tega člena, nasprotno, določa, da se odbitek, ki ga dedič lahko uveljavlja zaradi sorodstvene vezi z zapustnikom, zmanjša sorazmerno z deležem obogatitve dediča, ki ne spada pod davčno pristojnost Zvezne republike Nemčije.

50 Zato ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, vzpostavlja neposredno povezavo med odbitkom, ki ga lahko uveljavlja dedič, in obsegom davčne pristojnosti glede obogatitve, ki zanj izhaja iz pridobitve premoženja zaradi smrti.

51 Poleg tega je treba ob upoštevanju načel, navedenih v točki 36 te sodbe, na eni strani poudariti, da je ta povezava primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi ta ureditev. Ureditev iz postopka v glavni stvari namreč zagotavlja, da za splošno obogatitev iste vrednosti priznani odbitek predstavlja enak delež zapuščinske mase, ki je predmet obdavčitve, ne glede na to, ali gre za položaj neomejene ali omejene davčne zavezanosti.

52 Posledica te ureditve je tako preprečitev, da bi bila s tem, da bi bil dedič, ki je omejeno davčno zavezan, upravičen do odbitka v celoti, medtem ko se ta odbitek ne bi nanašal na davčno dajatev, ki bremeni celotno obogatitev, ki izhaja iz dedovanja, sistematično podcenjena davčna sposobnost tega davčnega zavezanca.

53 Po drugi strani navedena ureditev ne presega tega, kar je nujno za uresničitev zastavljenega cilja, ker se nanaša na odbitek iz postopka v glavni stvari sorazmerno z obsegom davčne pristojnosti, ki jo Zvezna republika Nemčija izvaja glede na celotno zapuščinsko maso. Natančneje, iz iste ureditve izhaja, da če nepremičnine, ki jih obdavči ta država članica, pomenijo celotno zapuščinsko maso, ima dedič, ki je omejeno davčno zavezan, enako kot dedič, ki je neomejeno davčno zavezan, pravico, da v celoti uveljavlja odbitek, določen zaradi sorodstvene vezi z zapustnikom.

54 Iz tega sledi, da je v nasprotju z zakonodajo, ki določa pavšalni odbitek v primerih omejene davčne zavezanosti v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 17. oktobra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU, ki izhaja iz nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v delu, v katerem se nanaša na odbitek od davčne osnove, upravičena z nujnostjo ohranitve doslednosti davčnega sistema.

55 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izračunom davka na dediščine, ki določa, da se v primeru pridobitve nepremičnin, ki so na nacionalnem ozemlju, če na dan smrti niti zapustnik niti dedič nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v tej državi članici, odbitek od davčne

osnove zmanjša – glede na odbitek, ki bi bil uporabljen, če bi vsaj eden od njiju na ta dan imel svoje stalno oziroma običajno prebivališče v navedeni državi članici – za znesek, ki ustreza delu, ki predstavlja vrednost premoženja, ki ni predmet obdavčitve v tej isti državi članici, glede na vrednost celotne zapuščinske mase.

Drugo vprašanje

56 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izračunom davka na dediščine, ki določa, da se v primeru prenosa nepremičnin, ki so na nacionalnem ozemlju, če na dan smrti niti zapustnik niti dedič nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v tej državi članici, obveznosti, povezane z nujnimi deleži, ne morejo odbiti – kot obveznosti zapuščine – od vrednosti zapuščine, medtem ko bi bilo mogoče te obveznosti v celoti odbiti, če bi na ta dan vsaj eden od njiju imel svoje stalno ali običajno prebivališče v navedeni državi članici.

57 Iz preudarkov, navedenih v točkah od 27 do 30 te sodbe, izhaja, da je treba preučiti, ali takšna nacionalna zakonodaja pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU, in če je tako, ali je taka omejitev upravičena.

Obstoj omejitve v smislu člena 63 PDEU

58 Kot je bilo opozorjeno v točki 32 te sodbe, v primeru dedovanja ukrepi, ki pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala, obsegajo ukrepe, katerih učinek je zmanjšanje vrednosti zapuščine rezidenta države članice, ki ni država članica, na ozemlju katere je zadevno premoženje.

59 V obravnavanem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari določa, da če zapuščina zajema nepremičnine, ki so v Nemčiji, in če niti zapustnik niti dedič ne prebivata v tej državi članici na dan smrti, ta dedič ne more odbiti – kot obveznosti zapuščine – obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, medtem ko je ta odbitek mogoč, če bi zapustnik ali dedič takrat prebivala na nemškem ozemlju.

60 Zato taka ureditev, ki s krajem stalnega prebivališča zapustnika in dediča na dan smrti pogojuje možnost, da se od davčne osnove zapuščine odbijejo obveznosti, povezane z nujnimi deleži, ki ustrezajo nepremičninam, ki so na nacionalnem ozemlju, vodi do tega, da je dedovanje med nerezidenti v zvezi s temi nepremičninami obremenjeno z večjim davčnim bremenom od tistega, ki vključuje vsaj enega rezidenta, in zato povzroči zmanjšanje vrednosti navedene dediščine. Iz tega izhaja, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU (glej po analogiji sodbo z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp in drugi, C-11/07, EU:C:2008:489, točki 45 in 46).

Obstoj upravičenosti omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi člena 65 PDEU

61 Zato je treba preučiti, ali je tako ugotovljeno omejitev prostega pretoka kapitala mogoče upravičiti glede na člen 65(1)(a) PDEU in – ob upoštevanju razlogov, navedenih v točkah 35 in 36 te sodbe – ali se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa ustreza nujnemu razlogu v splošnem interesu, in če je tako, ali je primerno za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne presega tega, kar je nujno za dosego tega cilja.

– *Primerljivost zadevnih položajev*

62 Kot je razvidno iz točk od 37 do 39 te sodbe, ni glede zneska davka na dediščine, dolgovanega za nepremičnine v Nemčiji, nobene objektivne razlike med dedovanjem med osebami, od katerih na dan smrti nobena ne prebiva v tej državi članici, in dedovanjem med osebami, od katerih takrat v navedeni državi prebiva vsaj ena oseba.

63 Te presoje ne more izpodbiti trditev nemške vlade, da naj v nasprotju s sodno prakso, ki izhaja zlasti iz sodbe z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp in drugi (C-11/07, EU:C:2008:489), in ki se nanaša na odbitek stroškov, ki bremenijo nepremičnino, ki je predmet obdavčitve z davkom na dediščine, obveznosti, povezane z nujnimi deleži, ne bi bile neposredno povezane z nepremičninami na nemškem ozemlju, ki so predmet davka na dediščine.

64 Ne glede na opredelitev v nacionalnem pravu se namreč obveznosti, povezane z nujnimi deleži, vsaj delno nanašajo na nepremičnine v Nemčiji, v zvezi s katerimi Zvezna republika Nemčija zato izvaja svojo davčno pristojnost.

65 Iz navedenega izhaja, da se različno obravnavanje v zvezi možnostjo odbitka obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, nanaša na objektivno primerljiva položaja.

– *Upravičenost omejitve na podlagi nujnega razloga v splošnem interesu*

66 Nemška vlada trdi, da je to različno obravnavanje mogoče utemeljiti, prvič, z nujnostjo zagotovitve doslednosti njenega davčnega sistema.

67 Kot je bilo opozorjeno v točki 46 te sodbe, nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema lahko upraviči omejitev izvajanja svobode prostega pretoka, zagotovljene s Pogodbo. Vendar je treba za to, da bi bila lahko ta utemeljitev dopustna, dokazati obstoj neposredne povezanosti zadevne davčne ugodnosti z izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba neposrednost te povezave preučiti ob upoštevanju cilja zadevne ureditve.

68 V obravnavanem primeru nemška vlada trdi, da je namen določb, ki se nanašajo na možnost odbitka obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, omogočiti določitev dejanskega povečanja premoženja zaradi pridobitve premoženja zaradi smrti, zaradi katerega je treba plačati davek na dediščine.

69 Različnega obravnavanja, ki izhaja iz ureditve iz postopka v glavni stvari, pa ni mogoče utemeljiti s potrebo po ohranitvi doslednosti nemškega davčnega sistema, ker – kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 104 sklepnih predlogov – je učinek člena 10(6) ErbStG izključitev odbitka obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, če na dan smrti niti zapustnik niti zapuščinski upravičenec nista imela stalnega ali običajnega prebivališča na nemškem ozemlju, in to tudi če, kot je razvidno iz točke 64 te sodbe, te obveznosti vsaj delno pomenijo dovolj tesno vez z elementi zapuščinske mase, glede katerih Zvezna republika Nemčija izvaja svojo davčno pristojnost in ki ustrezajo delu zapuščinske mase, ki ne pomeni obogatitve omejeno davčno zavezanih dedičev.

70 Nemška vlada na drugem mestu trdi, da je različno obravnavanje, kakršno je to v postopku v glavni stvari, mogoče upravičiti z načelom teritorialnosti in nujnostjo zagotovitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, kar je sicer legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava (sodba z dne 8. junija 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, točka 65).

71 Vendar je treba poudariti, da različno obravnavanje v zvezi z možnostjo odbitka obveznosti, povezanih z nujnimi deleži iz postopka v glavni stvari, izhaja zgolj iz uporabe zadevne nemške zakonodaje. Poleg tega nemška vlada ne navaja razlogov, iz katerih bi upoštevanje obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, kadar so te povezane z nepremičninami, v zvezi s katerimi Zvezna republika Nemčija izvaja svojo davčno pristojnost v okviru omejene obdavčitve, pripeljalo do tega, da bi se ta država članica odpovedala delu te pristojnosti v korist drugih držav članic ali vplivala na davčno pristojnost navedene države članice (glej v tem smislu sodbi z dne 8. junija 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, točka 66 in navedena sodna praksa, in z dne 22. junija 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, točka 70).

72 V zvezi s trditvijo te države članice, da je tako različno obravnavanje upravičeno zaradi izognitve dvojnemu odbitku obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, je treba najprej opozoriti, da državljanu države članice ni mogoče odvzeti možnosti sklicevati se na določbe Pogodbe DEU, ker ima koristi od davčnih ugodnosti, ki so zakonito ponujene z veljavnimi predpisi države članice, ki ni država, v kateri prebiva (sodba z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 41 in navedena sodna praksa).

73 Dalje, kot je pojasnila nemška vlada v pisnem stališču in kar mora preveriti predložitveno sodišče, Zvezna republika Nemčija in Republika Avstrija nista sklenili dvostranske konvencije o obdavčenju dediščine. V teh okoliščinah se država članica, na ozemlju katere so nepremičnine, ki so predmet zapuščine, za utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala, ki izhaja iz njene ureditve, ne more sklicevati na možnost, neodvisno od njene volje, da dedič uveljavlja podoben odbitek, ki ga prizna druga država članica, ki bi lahko v celoti ali delno nadomestil škodo, ki jo je utrpel zadnjenavedeni, ker država članica, v kateri so navedene nepremičnine, pri izračunu davka na nepremičnine ne upošteva obveznosti v zvezi z nujnimi deleži (glej zlasti sodbe z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp in drugi, C-11/07, EU:C:2008:489, točki 67 in 68; z dne 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, točki 64 in 65, in z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 42).

74 Država članica se namreč ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jih je enostransko dodelila druga država članica, da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi Pogodbe DEU, med drugim na podlagi njenih določb o prostem pretoku kapitala (glej zlasti sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 43 in navedena sodna praksa).

75 Iz tega sledi, da omejitve pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU, ki izhaja iz nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v delu, v katerem se nanaša na nemožnost odbitka obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, ni mogoče upravičiti niti z nujnostjo ohranitve doslednosti nemškega davčnega sistema niti z načelom teritorialnosti in nujnostjo zagotavljanja uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

76 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izračunom davka na dediščine, ki določa, da se v primeru prenosa nepremičnin, ki so na nacionalnem ozemlju, če na dan smrti niti zapustnik niti dedič nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v tej državi članici, obveznosti, povezane

z nujnimi deleži, ne morejo odbiti – kot obveznosti zapuščine – od vrednosti zapuščine, medtem ko bi bilo mogoče te obveznosti v celoti odbiti, če bi na ta dan vsaj eden od njiju imel svoje stalno ali običajno prebivališče v navedeni državi članici.

Stroški

77 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. **Člena 63 in 65 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izračunom davka na dediščine, ki določa, da se v primeru pridobitve nepremičnin, ki so na nacionalnem ozemlju, če na dan smrti niti zapustnik niti dedič nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v tej državi članici, odbitek od davčne osnove zmanjša – glede na odbitek, ki bi bil uporabljen, če bi vsaj eden od njiju na ta dan imel svoje stalno oziroma običajno prebivališče v navedeni državi članici – za znesek, ki ustreza delu, ki predstavlja vrednost premoženja, ki ni predmet obdavčitve v tej isti državi članici, glede na vrednost celotne zapuščinske mase.**

2. **Člena 63 in 65 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izračunom davka na dediščine, ki določa, da se v primeru prenosa nepremičnin, ki so na nacionalnem ozemlju, če na dan smrti niti zapustnik niti dedič nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v tej državi članici, obveznosti, povezane z nujnimi deleži, ne morejo odbiti – kot obveznosti zapuščine – od vrednosti zapuščine, medtem ko bi bilo mogoče te obveznosti v celoti odbiti, če bi na ta dan vsaj eden od njiju imel svoje stalno ali običajno prebivališče v navedeni državi članici.**

Podpisi