

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 21. decembra 2021(*)

„Predhodno odlo?anje – Prosti pretok kapitala – ?lena 63 in 65 PDEU – Nacionalna ureditev davka na dediš?ine – Nepremi?nine na nacionalnem ozemlju – Omejena dav?na obveznost – Razli?no obravnavanje rezidentov in nerezidentov – Pravica do odbitka od dav?ne osnove – Sorazmerno znižanje v primeru omejene dav?ne obveznosti – Obveznosti v zvezi z nujnimi deleži – Neobstoj odbitka v primeru omejene dav?ne obveznosti“

V zadevi C?394/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (finan?no sodiš?e v Düsseldorfu, Nem?ija) z odlo?bo z dne 20. julija 2020, ki je na Sodiš?e prispela 18. avgusta 2020, v postopku

XY

proti

Finanzamt V,

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi E. Regan (poro?evalec), predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodiš?a v funkciji sodnika petega senata, C. Lycourgos, predsednik ?etrtega senata, I. Jarukaitis in M. Ileši?, 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 stališ?, 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,

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 občasno 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 §len 9 ErbStG določa, da je obdavčljivi dogodek pri pridobitvi zaradi smrti smrt zapustnika.

7 §len 10 ErbStG, naslovljen „Obdavčljive pridobitve“, določa:

„(1) Za obdavčljivo pridobitev se šteje obogatitev pridobitelja, če ta ni oproščena plačila davka [...]. V primerih iz §lena 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 (§len 2(1), točka 3 [...]), se lahko odbijejo samo dolgovi in bremena, ki so z njimi gospodarsko povezani [...].

[...]"

8 §len 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 §len 16 ErbStG, naslovljen „Odbitki“, določa:

„(1) V primerih neomejene davčne obveznosti (§len 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 (§len 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 §len 37 ErbStG, naslovljen „Uporaba zakona“, v odstavku 14 določa:

„§leni [...] 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 §len 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 §len 2303 BGB, naslovljen „Nujni dediči; višina nujnega deleža“, v odstavku 1 določa:

„§e 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 §len 2311 BGB, naslovljen „Vrednost zapuščine“, določa:

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

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

Spor o glavni stvari in vprašnji 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 Zадnjenavedeni 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 dediščino predložila davnemu 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 dediščino v Nemčiji, predstavlja 43 % vrednosti celotne zapušinske mase v višini 11.592.598,10 EUR, ki je vključevala tudi premično premoženje in nepremičnino v Španiji.

17 Davčni urad V je toženi 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, vključnega v zapuščinsko maso. Poleg tega je za izračun tega davka na dediščine namesto odbitka v višini 400.000 EUR, ki ga za otroke zapustnika na celoma določa člen 16(1), točka 2, ErbStG, na podlagi člena 16(2) navedenega ErbStG upošteval manjši odbitek.

18 Tožena 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 tožena 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, še 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 toženi 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 tožena stranka v postopku v glavni stvari na dan smrti stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji, bi ta položaj pripeljal do neomejene davčne zavezanosti tožene 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 vprašnji:

„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 izražunom navedenega davka določa, da je, kadar imata ob zapustnikovi smrti zapustnik in dedič stalno ali občasno 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 občasno 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 izražunom navedenega davka določa, da kadar imata ob zapustnikovi smrti zapustnik in dedič stalno ali občasno 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 občasno prebivališče v tej prvi državi članici?“

Vprašnji 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 izražunom 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 občasnega 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 občasno 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 zapušćinske mase.

27 V skladu s sodno prakso Sodišča morajo države članice, čeprav neposredno obdavčanje spada v njihovo pristojnost, to pristojnost izvajati ob spoštovanju prava Unije, zlasti temeljnih svobošćin, zagotovljenih s Pogodbo DEU (glej zlasti sodbe z dne 23. februarja 2006, van Hiltten-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 oikeudenvallontayksikkö (Dohodki, ki jih izplaćajo 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/Grćija, C-244/15, EU:C:2016:359, točka 25 in navedena sodna praksa).

30 Položaja, v katerem država članica uporabi davek na dediščine za zapušćinsko 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 Preužiti je torej treba, ali nacionalna zakonodaja, ki v primeru omejene davžne obveznosti, kar zadeva davek na dedišžine, doloža znižanje odbitka od davžne osnove, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu žlena 63(1) PDEU, in že je tako, ali je taka omejitev upravižena.

Obstoj omejitve v smislu žlena 63 PDEU

32 V zvezi z dedovanjem ukrepi, ki pomenijo omejitve pretoka kapitala, obsegajo tiste, katerih užinek je zmanjšanje vrednosti zapušžine rezidenta države, ki ni država, na ozemlju katere je zadevno premoženje (sodba z dne 17. oktobra 2013, Welte, Cž181/12, EU:C:2013:662, tožka 23 in navedena sodna praksa).

33 V obravnavanem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari doloža, da že zapušžina zajema nepremižnine, ki so v Nemžiji, in že niti zapustnik niti dediž ne prebivata v tej državi žlanici na dan smrti, je odbitek od davžne osnove nižji od tistega, ki bi se uporabil, že bi zapustnik ali dediž na ta dan prebivala v navedeni državi žlanici. Ta odbitek se namrež zmanjša za znesek, ki ustreza delu, ki predstavlja vrednost premoženja, ki ni predmet obdavžitve v tej isti državi žlanici, glede na vrednost celotne zapušžinske mase.

34 Zato taka ureditev vodi k temu, da je dedovanje med nerezidenti davžno bolj obremenjeno od tistega, ki zajema vsaj enega rezidenta, in zato povzroži zmanjšanje vrednosti zapušžine. Iz tega izhaja, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu žlena 63(1) PDEU (glej zlasti sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, Cž181/12, EU:C:2013:662, tožki 25 in 26 ter navedena sodna praksa).

Obstoj upraviženosti omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi žlena 65 PDEU

35 Iz odstavka 1 žlena 65 PDEU v povezavi z odstavkom 3 istega žlena izhaja, da lahko države žlanice v nacionalnih ureditvah uvedejo razlikovanje med davžnimi zavezanci rezidenti in davžnimi zavezanci nerezidenti, že 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) žlena 65 PDEU dovoljeno, in samovoljno diskriminacijo, ki je z odstavkom 3 tega žlena prepovedana. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišža izhaja, da je za to, da bi se nacionalni ukrep štel za združljiv z doložbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, potrebno, da se razližno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, oziroma da je to razližno obravnavanje upraviženo z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2016, Feilen, Cž123/15, EU:C:2016:496, tožka 26 in navedena sodna praksa). V zadnjem navedenem primeru mora biti razližno obravnavanje primerno za zagotovitev uresnižitve 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, Cž679/17, EU:C:2018:940, tožka 30 in navedena sodna praksa).

– Primerljivost zadevnih položajev

37 Nemška vlada navaja, da sta položaja pri dedovanju, v katero so vkljuženi nerezidenti, in pri dedovanju, v katero je vkljužen rezident, objektivno razližna. Razližno davžno obravnavanje med dedovanjem, ki se nanaša na nerezidente, in dedovanjem, ki vkljužuje rezidenta, naj bi bilo – kar zadeva davek na dedišžino, ki se nanaša na nepremižnine v Nemžiji – tako objektivno utemeljeno.

38 Poudariti je treba, da se v skladu z ureditvijo iz postopka v glavni stvari znesek davka na dedišžine v zvezi z nepremižninami v Nemžiji izražuna tako glede na vrednost teh nepremižnin

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 dediščino 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 dediščino (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 dediščino za dedovanje med nerezidenti, res omejena na domače nepremično premoženje, medtem ko se v primerih neomejene davčne obveznosti za davek na dediščino, 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 dediščino – 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 uveljavljaj 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 §-lu 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 §-lanov zagotoviti, da ima lahko vsak od teh davčnih zavezancev koristi iz zapuščine, ki mu pripada, tako da je delno oproščen davka na dediščino ali celo v celoti oproščen davka, kar zadeva manj pomembne pridobitve znotraj družine.

48 V ta namen lahko v skladu s §-lenom 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 §-lena, 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 uresnitve 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 prepričitev, 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 uresni?itev zastavljenega cilja, ker se nanaša na odbitek iz postopka v glavni stvari sorazmerno z obsegom dav?ne pristojnosti, ki jo Zvezna republika Nem?ija izvaja glede na celotno zapuš?insko maso. Natan?neje, iz iste ureditve izhaja, da ?e nepremi?nine, ki jih obdav?i ta država ?lanica, pomenijo celotno zapuš?insko maso, ima dedi?, ki je omejeno dav?no zavezan, enako kot dedi?, ki je neomejeno dav?no zavezan, pravico, da v celoti uveljavlja odbitek, dolo?en zaradi sorodstvene vezi z zapustnikom.

54 Iz tega sledi, da je v nasprotju z zakonodajo, ki dolo?a pavšalni odbitek v primerih omejene dav?ne 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 ?lena 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 dav?ne osnove, upravi?ena z nujnostjo ohranitve doslednosti dav?nega sistema.

55 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države ?lanice v zvezi z izra?unom davka na dediš?ine, ki dolo?a, da se v primeru pridobitve nepremi?nin, ki so na nacionalnem ozemlju, ?e na dan smrti niti zapustnik niti dedi? nista imela stalnega ali obi?ajnega prebivališ?a v tej državi ?lanici, odbitek od dav?ne osnove zmanjša – glede na odbitek, ki bi bil uporabljen, ?e bi vsaj eden od njiju na ta dan imel svoje stalno oziroma obi?ajno prebivališ?e v navedeni državi ?lanici – za znesek, ki ustreza delu, ki predstavlja vrednost premoženja, ki ni predmet obdav?itve v tej isti državi ?lanici, glede na vrednost celotne zapuš?inske mase.

Drugo vprašanje

56 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države ?lanice v zvezi z izra?unom davka na dediš?ine, ki dolo?a, da se v primeru prenosa nepremi?nin, ki so na nacionalnem ozemlju, ?e na dan smrti niti zapustnik niti dedi? nista imela stalnega ali obi?ajnega prebivališ?a v tej državi ?lanici, obveznosti, povezane z nujnimi deleži, ne morejo odbiti – kot obveznosti zapuš?ine – od vrednosti zapuš?ine, medtem ko bi bilo mogo?e te obveznosti v celoti odbiti, ?e bi na ta dan vsaj eden od njiju imel svoje stalno ali obi?ajno prebivališ?e v navedeni državi ?lanici.

57 Iz preudarkov, navedenih v to?kah od 27 do 30 te sodbe, izhaja, da je treba preu?iti, ali takšna nacionalna zakonodaja pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu ?lena 63(1) PDEU, in ?e je tako, ali je taka omejitev upravi?ena.

Obstoj omejitve v smislu ?lena 63 PDEU

58 Kot je bilo opozorjeno v to?ki 32 te sodbe, v primeru dedovanja ukrepi, ki pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala, obsegajo ukrepe, katerih u?inek je zmanjšanje vrednosti zapuš?ine rezidenta države ?lanice, ki ni država ?lanica, na ozemlju katere je zadevno premoženje.

59 V obravnavanem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari dolo?a, da ?e zapuš?ina zajema nepremi?nine, ki so v Nem?iji, in ?e niti zapustnik niti dedi? ne prebivata v tej državi ?lanici na dan smrti, ta dedi? ne more odbiti – kot obveznosti zapuš?ine – obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, medtem ko je ta odbitek mogo?, ?e bi zapustnik ali dedi? takrat prebivala na nemškem ozemlju.

60 Zato taka ureditev, ki s krajem stalnega prebivališ?a zapustnika in dedi?a na dan smrti pogojuje možnost, da se od dav?ne osnove zapuš?ine odbijejo obveznosti, povezane z nujnimi deleži, ki ustrezajo nepremi?ninam, ki so na nacionalnem ozemlju, vodi do tega, da je dedovanje

med nerezidenti v zvezi s temi nepremižninami obremenjeno z večjim davžnim bremenom od tistega, ki vkljužuje vsaj enega rezidenta, in zato povzroži zmanjšanje vrednosti navedene dedišžine. Iz tega izhaja, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu žlena 63(1) PDEU (glej po analogiji sodbo z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp in drugi, Cž11/07, EU:C:2008:489, tožki 45 in 46).

Obstoj upraviženosti omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi žlena 65 PDEU

61 Zato je treba preužiti, ali je tako ugotovljeno omejitev prostega pretoka kapitala mogože upravižiti glede na žlen 65(1)(a) PDEU in – ob upoštevanju razlogov, navedenih v tožkah 35 in 36 te sodbe – ali se razližno obravnavanje nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa ustreza nujnemu razlogu v splošnem interesu, in že je tako, ali je primerno za zagotovitev uresnižitve cilja, ki mu sledi, in ne presega tega, kar je nujno za doseg tega cilja.

– *Primerljivost zadevnih položajev*

62 Kot je razvidno iz tožk od 37 do 39 te sodbe, ni glede zneska davka na dedišžine, dolgovanega za nepremižnine v Nemžiji, nobene objektivne razlike med dedovanjem med osebami, od katerih na dan smrti nobena ne prebiva v tej državi žlanici, 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 (Cž11/07, EU:C:2008:489), in ki se nanaša na odbitek stroškov, ki bremenijo nepremižnino, ki je predmet obdavžitve z davkom na dedišžine, obveznosti, povezane z nujnimi deleži, ne bi bile neposredno povezane z nepremižninami na nemškem ozemlju, ki so predmet davka na dedišžine.

64 Ne glede na opredelitev v nacionalnem pravu se namrež obveznosti, povezane z nujnimi deleži, vsaj delno nanašajo na nepremižnine v Nemžiji, v zvezi s katerimi Zvezna republika Nemžija zato izvaja svojo davžno pristojnost.

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

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

66 Nemška vlada trdi, da je to razližno obravnavanje mogože utemeljiti, prviž, z nujnostjo zagotovitve doslednosti njenega davžnega sistema.

67 Kot je bilo opozorjeno v tožki 46 te sodbe, nujnost ohranitve doslednosti davžnega sistema lahko upraviži 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 davžne ugodnosti z izravnavo te ugodnosti z doloženim davkom, pri žemer je treba neposrednost te povezave preužiti ob upoštevanju cilja zadevne ureditve.

68 V obravnavanem primeru nemška vlada trdi, da je namen doložb, ki se nanašajo na možnost odbitka obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, omogožiti doložitev dejanskega povežanja premoženja zaradi pridobitve premoženja zaradi smrti, zaradi katerega je treba plažati davek na dedišžine.

69 Razližnega obravnavanja, ki izhaja iz ureditve iz postopka v glavni stvari, pa ni mogože utemeljiti s potrebo po ohranitvi doslednosti nemškega davžnega sistema, ker – kot je poudaril generalni pravobranilec v tožki 104 sklepnih predlogov – je užinek žlena 10(6) ErbStG izkljužitev

odbitka obveznosti, povezanih z nujnimi deleži, če na dan smrti niti zapustnik niti zapušinski 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 zapušinske mase, glede katerih Zvezna republika Nemčija izvaja svojo davčno pristojnost in ki ustrezajo delu zapušinske 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 dedičine. 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 dedičino, 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

1. Člena 63 in 65 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izražunom davka na dediš?ine, 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 dav?ne 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 izražunom davka na dediš?ine, 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

* Jezik postopka: nemščina.