

Vec C-394/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

18. august 2020

Vnútroštátny súd:

Finanzgericht Düsseldorf

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

20. júl 2020

Žalobkyňa:

XY

Žalovaný:

Finanzamt V

PRACOVNÝ DOKUMENT

[omissis]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF (Finančný súd Düsseldorf, Nemecko)

[omissis]

U Z N E S E N I E

V právnej veci

XY

– žalobkyňa –

[omissis]

proti

Finanzamt V (Daňový úrad V, Nemecko)

[omissis]

– žalovanému –

vo veci

dane z dedičstva

4. senát [omissis]

[omissis]

20. júla 2020 rozhodol:

Súd konanie prerušuje.

Súdnemu dvoru Európskej únie sa prekladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto prejudiciálnych otázkach:

Majú sa článok 63 ods. 1 a článok 65 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (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, je nezdaniteľná suma uplatniteľná na základ dane v prípade nadobúdania pozemkov ležiacich v tuzemsku nižšia ako nezdaniteľná suma, ktorá by sa uplatnila, keby aspoň jeden z nich bol mal v tomto čase bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu v členskom štáte[, v ktorom sa nachádzajú pozemky]?

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 pozemkov ležiacich 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 bol mal v čase smrti poručiteľa bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu v členskom štáte[, v ktorom sa nachádzajú pozemky]?

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.

O d ô v o d n e n i e:

I.

1. Žalobkyňa je rakúska štátna občianka a od roku 2014 býva v Rakúsku. Je dcérou poručiteľa E, ktorý bol taktiež rakúskym štátnym občanom a býval v Rakúsku.
2. Poručiteľ bol vlastníkom troch zastavaných pozemkov v meste F, ako aj nezastavaného pozemku v meste G.
3. Poručiteľ ním zriadeným testamentom ustanovil žalobkyňu za svoju jedínú dedičku. Svojej manželke Ef... a svojmu synovi S... zanechal povinné podiely. Poručiteľ zomrel v Rakúsku 12. augusta 2018.
4. Po smrti poručiteľa žalobkyňa v dohode o povinných podieloch vzala na seba povinnosť, že ako jediná dedička vyplatí sumy vo výške 1 700 000 eur a 2 850 000 eur za účelom uspokojenia nárokov Ef a S z povinného podielu. Vo svojom daňovom priznaní k dani z dedičstva podanom na žalovaný daňový úrad žiadala, aby boli z hodnoty jej dedičstva odpočítané záväzky z povinných podielov vo výške 43 %, a tým v celkovej výške 1 956 500 eur, ako záväzky viaznuce na pozostalosti. K tejto sume dospela tak, že podiel nehnuteľného majetku v Nemecku podliehajúci nemeckej dani z dedičstva v ňou zistenej hodnote 4 970 000 eur vypočítala na 43 % hodnoty celkového majetku spadajúceho do pozostalosti vo výške 11 592 598,10 eura. Hodnotu majetku nepodliehajúceho nemeckej dani z dedičstva (kapitálový majetok a nehnuteľnosť v Španielsku) vypočítala na 6 622 598,10 eura.
5. Žalovaný daňový úrad vyrubil žalobkyňi daň z dedičstva vo výške 642 333 eur. Zdaneniu pritom podrobil iba pozemky ležiace v Nemecku. Odpočítanie povinných podielov ako záväzkov viaznucich na pozostalosti odmietol, pretože tieto nie sú v hospodárskej súvislosti s vyššie uvedenými pozemkami. Okrem toho pri výpočte vyrubenej dane z dedičstva namiesto nezdaniteľnej sumy 400 000 eur stanovenej v § 16 ods. 1 bode 2 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) (zákon o dani z dedičstva a dani z darovania) (ďalej len „ErbStG“) v zásade pre deti poručiteľa uplatnil ustanovenie § 16 ods. 2 ErbStG a zohľadnil len nezdaniteľnú sumu vo výške 171 489 eur zníženú o čiastkovú sumu 228 511 eur.

6. Žalobkyňa sa vo svojej žalobe domáha zníženia dane z dedičstva na 227 181 eur. Domnieva sa, že nezdaniteľná suma vo výške 400 000 eur stanovená v § 16 ods. 1 bode 2 ErbStG jej patrí v plnej výške. Ustanovenie § 16 ods. 2 ErbStG odporuje právu Únie. Okrem toho je v rozpore s právom Únie, aby povinné podiely, ktoré je povinná vyplatiť, nebolo prípustné odpočítať ako záväzky viaznuce na pozostalosti ani len pomerne vo výške ňou vypočítanej sumy 1 956 500 eur.
7. Žalovaný daňový úrad uvádza: Podľa § 16 ods. 2 ErbStG sa nezdaniteľná suma stanovená v § 16 ods. 1 bode 2 ErbStG zníži o čiastkovú sumu. Povinné podiely, ktoré je žalobkyňa povinná vyplatiť, podľa § 10 ods. 6 druhej vety ErbStG nie je možné odpočítať ako záväzky viaznuce na pozostalosti, pretože nie sú v hospodárskej súvislosti s jednotlivými majetkovými časťami patriacimi do pozostalosti.

II.

8. Pre rozhodnutie o prejudiciálnej otázke sú relevantné tieto ustanovenia nemeckého ErbStG v znení z 27. februára 1997 [*omissis*], ktorý bol naposledy zmenený článkom 4 zákona z 23. júna 2017 [*omissis*]:
9. § 1 Zdaniteľné úkony
 - (1) Dani z dedičstva (dani z darovania) podliehajú
 1. nadobudnutie pre prípad smrti;
 2. darovania medzi žijúcimi;
 - ...
10. § 2 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 obvyklý pobyt;
 - b) nemeckí štátni príslušníci, ktorí sa trvalo nezdržovali 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, ďalej len „BewG“) (obmedzená daňová povinnosť).

...

11. § 3 Nadobudnutie pre prípad smrti

(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, ďalej len „BGB“)];

12. § 9 Vznik dane

(1) Daňová povinnosť vznikne

1. pri nadobudnutiach pre prípad smrti smrťou poručiťa,...

13. § 10 Zdaniteľné nadobudnutie

(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 odpočítat

1. dlhy pochádzajúce od poručiťa...;
2. záväzky z odkazov, uložených povinnosti 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...), odpočítat možno iba dlhy a ťarchy v hospodárskej súvislosti s týmito majetkovými aktívami.

14. § 15 Daňové triedy

(1) Na základe osobného vzťahu nadobúdateľa k poručiťovi alebo darcovi sa rozlišujú tieto tri daňové triedy:

Daňová trieda I:

1. manžel a životný partner,
2. vlastné deti a nevlastné deti, ...

15. § 16 Nezdaniteľné sumy

(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.

16. § 37 Uplatnenie zákona

...

(14) ... § 16 ods. 1 a 2 v znení platnom 25. júna 2017 sa uplatní na nadobudnutia, pre ktoré vznikne daň po 24. júni 2017.

17. Ďalej je relevantné ustanovenie BewG v znení z 1. februára 1991 [*omissis*], naposledy zmeneného a doplneného článkom 2 zákona zo 4. novembra 2016 [*omissis*]:

§ 121 tuzemský majetok

Do tuzemskému majetku patrí:

1. tuzemský poľnohospodársky a lesný majetok;
2. tuzemský nehnuteľný majetok; ...

18. Z civilnoprávneho hľadiska sú relevantné nasledujúce ustanovenia Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie [Všeobecný občiansky zákonník (ABGB) pre všetky nemecké dedičné krajiny rakúskej monarchie; ďalej len „ABGB“] [*omissis*], naposledy zmeneného a doplneného článkom 6 spolkového zákona vyhláseného 13. novembra 2017 [*omissis*]:

19. § 756.

Povinný podiel je podiel na hodnote majetku zomretého, ktorý má pripadnúť oprávnenému na povinný podiel.

20. § 757.

Oprávnenými na povinný podiel sú potomkovia, ako aj manžel alebo registrovaný partner zomretého.

21. § 759.

Každý osobe oprávnenej na povinný podiel patrí ako povinný podiel polovica toho, čo by jej patrilo podľa zákonnej dedičskej postupnosti.

22. § 761.

(1) Povinný podiel sa plní v peniazoch...

23. § 764.

(1) Nárok na povinný podiel splní dedič z pozostalosti po tom, ako sa ujal dedičstva...

24. § 765.

(1) Oprávnený na povinný podiel získava nárok pre seba a svojich právnych nástupcov smrťou zomretého.

(2) Povinný podiel v peniazoch môže oprávnený na povinný podiel žiadať až po uplynutí jedného roka od smrti zomretého.

25. § 778.

(1) Na návrh oprávneného na povinný podiel sa na zistenie povinného podielu celá pozostalosť presne opíše a ocení.

(2) Ocenenie sa vykoná ku dňu smrti zomretého. Až do splnenia povinného podielu v peniazoch patria oprávnenému na povinný podiel zákonné úroky.

26. Okrem toho sú relevantné nasledujúce ustanovenia BGB v znení uverejnenom 2. januára 2002 [*omissis*]:

27. § 2303 Oprávnení na povinný podiel; výška povinného podielu

(1) Ak bol potomok poručiťa vylúčený z dedenia úkonom pre prípad smrti, môže od dediča žiadať povinný podiel. Povinný podiel tvorí polovica hodnoty zákonného dedičského podielu...

28. § 2311 Hodnota pozostalosti

- (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.

III.

29. Senát prebiehajúce konanie o žalobe prerušuje [*omissis*] a podľa článku 267 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie (SDEÚ) prejudiciálne otázky formulované vo výroku. Rozhodnutie o žalobe závisí od odpovede na tieto otázky.
30. Senát má pochybnosti o tom, či je § 16 ods. 2 ErbStG zlučiteľný s článkom 63 ods. 1 v spojení s článkom 65 ZFEÚ.
31. Nemecký zákonodarca ako reakciu na rozsudok SDEÚ z 8. júna 2016 vo veci C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412) zaviedol novú právnu úpravu do § 16 ods. 2 ErbStG. Podľa tejto novej právnej úpravy sa nezdaniteľná suma stanovená v článku 16 ods. 1 ErbStG v prípade nadobudnutí, pre ktoré daň vznikne po 24. júni 2017, zníži o sumu, ktorá sa vypočíta podľa § 16 ods. 2 druhej a tretej vety ErbStG.
32. Senát má pochybnosti o tom, či táto nová právna úprava je zlučiteľná s článkami 63 a 65 ZFEÚ v zmysle ich výkladu zo strany SDEÚ. SDEÚ už rozhodol, že znevýhodnenie nadobúdateľa v prípadoch obmedzenej daňovej povinnosti (§ 2 ods. 1 bod 3 ErbStG) nižšou nezdaniteľnou sumou vo výške vtedy iba 2 000 eur podľa § 16 ods. 2 ErbStG v znení článku 1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reforme právnej úpravy dane z dedičstva a oceňovania) z 24. decembra 2008 (Bundesgesetzblatt časť I, s. 3018) nemôže byť odôvodnené potrebou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému (rozsudok SDEÚ zo 17. októbra 2013, vec C-181/12 ECLI:EU:C:2013:662, bod 61). Okrem toho SDEÚ v konaní o nesplnení povinnosti týkajúcom sa § 16 ods. 2 ErbStG v starom znení rozhodol, že neexistuje žiaden dôvod oprávňujúci na rozdielne zaobchádzanie s nadobúdateľmi v prípadoch neobmedzenej a obmedzenej daňovej povinnosti (rozsudok SDEÚ zo 4. septembra 2014, vec C-211/13 ECLI:EU:C:2014:2148, bod 49 a nasl.). Navyše generálny advokát Mengozzi vo svojich návrhoch z 12. júna 2013 vo veci C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) v bode 84 a nasl. uviedol, že nezdaniteľná suma podľa § 16 ods. 1 bodu 1 ErbStG má nadobúdateľovi v prípadoch obmedzenej daňovej povinnosti patriť v plnom rozsahu. Krátenie tejto nezdaniteľnej sumy generálny advokát Mengozzi odmietol, hoci podľa výkladov senátu v jeho uznesení o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania z 2. apríla 2012, na základe ktorého začalo konanie C-181/12, v bode 16 by matematicky prichádzalo do úvahy aj priznanie nezdaniteľnej sumy vo výške asi 62 %.
33. Senát má pochybnosti aj o tom, či je § 10 ods. 6 druhá veta ErbStG zlučiteľný s článkom 63 ods. 1 v spojení s článkom 65 ZFEÚ.

34. V prejednávanej veci ide o prípad obmedzenej daňovej povinnosti, pretože porúčiteľ ani žalobkyňa v čase smrti porúčiteľa nemali bydlisko ani obvyklý pobyt v Nemecku (§ 2 ods. 1 bod 3 prvá veta ErbStG). Žalovaný daňový úrad preto zdaneniu podrobil iba tuzemský nehnuteľný majetok (§ 121 bod 2 BewG).
35. Ustanovenie § 10 ods. 6 druhej vety ErbStG má v prejednávanej veci za následok, že žalobkyňa zo svojho nadobudnutia pre prípad smrti vôbec nemôže ako záväzky viaznuce na pozostalosti podľa § 10 ods. 5 bodu 2 ErbStG odpočítať záväzky z povinných podielov svojej matky a svojho brata, ktoré je povinná splniť. Pretože v prípadoch obmedzenej daňovej povinnosti, keď sa zdanenie obmedzuje len na jednotlivé majetkové aktíva (§ 2 ods. 1 bod 3 ErbStG), sú podľa § 10 ods. 6 druhej vety ErbStG odpočítateľné len dlhy a ťarchy v hospodárskej súvislosti s týmito majetkovými aktívami.
36. Podľa judikatúry nemeckého Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko; ďalej len „BFH“) existuje hospodárska súvislosť predpokladaná v § 10 ods. 6 prvej a druhej vete ErbStG len vtedy, ak dlhy alebo ťarchy možno priradiť k určitým majetkovým aktívam patriacim k pozostalosti. Vyčíslenie povinného podielu podľa hodnoty pozostalosti (§ 2311 BGB) tak nezakladá hospodársku súvislosť, avšak v každom prípade zakladá právnu súvislosť záväzku z povinného podielu s majetkovými aktívami patriacimi do pozostalosti [omissis].
37. Podľa presvedčenia senátu uvedené platí aj v prejednávanom spore pre povinný podiel patriaci matke a bratovi žalobkyne podľa rakúskeho práva. Ani tieto nároky nemožno priradiť ku konkrétnemu majetkovému aktívu patriacemu do pozostalosti. Povinný podiel je podľa § 756 ABGB skôr iba podielom na hodnote majetku zomretého, ktorý má pripadnúť oprávnenému na povinný podiel. Podľa § 759 ABGB sa výška [povinného podielu] osoby oprávnenej na povinný podiel vypočíta ako polovica toho, čo jej patrí podľa zákonnej dedičskej postupnosti. Podľa § 761 ods. 1 prvej vety ABGB sa má povinný podiel poskytnúť v zásade v peniazoch.
38. Ustanovenie § 10 ods. 6 druhej vety ErbStG potom v prejednávanom prípade vedie k tomu, že žalobkyňa si ako záväzky viaznuce na pozostalosti podľa § 10 ods. 5 bodu 2 ErbStG nemôže odpočítať ani len časť sumy povinných podielov jej matky a jej brata, ktoré je povinná splniť. Ak by porúčiteľ v čase svojej smrti alebo žalobkyňa v čase smrti porúčiteľa boli mali v Nemecku bydlisko alebo obvyklý pobyt a išlo by preto o prípad neobmedzenej daňovej povinnosti [(§ 2 ods. 1 bod 1 druhá veta písm. a) ErbStG)], žalobkyňa by podľa § 10 ods. 5 bodu 2 ErbStG mohla od svojho nadobudnutia pre prípad smrti v plnej miere odpočítať povinné podiely jej matky a jej brata ako záväzky viaznuce na pozostalosti.
39. Podľa názoru senátu je pochybné, či toto rozdielne zaobchádzanie s tuzemcami a osobami nebývajúcimi v Nemecku v § 10 ods. 6 druhej vete ErbStG je zlučiteľné s článkom 63 ods. 1 v spojení s článkom 65 ZFEÚ. SDEÚ už vo vzťahu k dedičstvám rozhodol, že k opatreniam, ktoré sú ako obmedzenia voľného pohybu kapitálu zakázané podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ, patria také, ktoré majú

za následok zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom sa nachádza dotknutý majetok a ktorý zdaňuje nadobudnutie pre prípad smrti (rozsudok SDEÚ z 23. februára 2006, vec C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, bod 44; zo 17. októbra 2013, vec C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, bod 23, ako aj z 26. mája 2016, vec C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, bod 28). Podľa tejto judikatúry je neprípustné pri zdaňovaní nadobudnutia pre prípad smrti rozlišovať medzi osobami, ktoré v čase svojej smrti mali bydlisko na území štátu, a osobami, ktoré v čase svojej smrti mali bydlisko mimo územia štátu, ako napríklad predpismi o obmedzenej možnosti odpočítania záväzkov (rozsudky SDEÚ z 11. decembra 2003, vec C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, bod 76; z 11. septembra 2008, vec C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, bod 46; z 11. septembra 2008, vec C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, bod 38).

[omissis]