

Věc C-394/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

18. srpna 2020

Předkládající soud:

Finanzgericht Düsseldorf (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

20. července 2020

Žalobkyně:

XY

Žalovaný:

Finanzamt V

[omissis]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF (Finanční soud v Düsseldorfu)

[omissis]

USNESENÍ

ve věci

XY

- žalobkyně –

[omissis]

proti

Finanzamt V (finanční úřad)

[omissis]

- žalovanému –

týkající se

dědické daně

rozhodl 4. senát [*omissis*]

[*omissis*]

dne 20. července 2020 takto:

Řízení se přerušuje.

Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující předběžné otázky:

Musí být čl. 63 odst. 1 a článek 65 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu o výběru dědické daně, která ohledně výpočtu daně stanoví, že nezdanitelná částka ze zdaňovacího základu je v případě nabytí pozemků nacházejících se v tuzemsku, pokud zůstavitel v době svého úmrtí a dědic k tomuto okamžiku měli bydliště nebo místo obvyklého pobytu v jiném členském státě, nižší než nezdanitelná částka, která by se použila, pokud by alespoň jeden z nich měl v této době bydliště nebo místo obvyklého pobytu v prvně uvedeném členském státě?

Musí být čl. 63 odst. 1 a článek 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu o výběru dědické daně, která ohledně výpočtu daně stanoví, že závazky z povinných dílů v případě nabytí pozemků nacházejících se v tuzemsku, pokud zůstavitel v době svého úmrtí a dědic k tomuto okamžiku měli bydliště nebo místo obvyklého pobytu v jiném členském státě, nejsou odpočitatelné, zatímco by tyto závazky byly od hodnoty nabytí z důvodu smrti odpočitatelné v plném rozsahu, pokud by alespoň zůstavitel nebo dědic měli v době úmrtí zůstavitele bydliště nebo místo obvyklého pobytu v prvně uvedeném členském státě?

Toto usnesení nelze napadnout opravným prostředkem.

O d ů v o d n ě n í:

I.

1. Žalobkyně je rakouská státní příslušnice, která má od roku 2014 bydliště v Rakousku. Je dcerou zůstavitele E, který byl také rakouským státním příslušníkem a bydlel v Rakousku.
2. Zůstavitel byl vlastníkem tří zastavěných pozemků ve městě F, jakož i jednoho nezastavěného pozemku ve městě G.
3. Zůstavitel ustanovil žalobkyni ve své závěti jedinou dědičkou. Své manželce Ef [...] a svému synovi S [...] určil povinný díl. Zůstavitel zemřel dne 12. srpna 2018 v Rakousku.

4. Žalobkyně se po smrti zůstavitele v dohodě o vyrovnání povinného dílu zavázala, že jako jediná dědička zaplatí Ef a S částky 1 700 000 eur a 2 850 000 eur, kterými bude vyrovnán jejich nárok na povinný díl. Ve svém přiznání k dědické dani předloženému žalovanému finančnímu úřadu požádala, aby závazky z povinných dílů byly ve výši 43 %, tedy v celkové výši 1 956 500 eur, odečteny od hodnoty jejího nabytí z důvodu smrti jako pozůstalostní závazky. K této částce dospěla tak, že podíl nemovitého majetku podléhajícího německé dědické dani v jí stanovené výši 4 970 000 eur vypočítala jako 43 % majetku spadajícího do dědictví, jehož celková hodnota činí 11 592 598,10 eur. Hodnotu majetku nepodléhajícího německé dědické dani (kapitálový majetek a pozemek ve Španělsku) stanovila částkou 6 622 598,10 eur.
5. Žalovaný finanční úřad vyměřil žalobkyni dědickou daň ve výši 642 333 eur. Zdanil přitom pouze pozemky nacházející se v Německu. Odpočet povinných dílů jako pozůstalostních závazků odmítl, neboť neměly hospodářskou souvislost s výše uvedenými pozemky. Dále při výpočtu stanovené dědické daně s odvoláním na § 16 odst. 2 ErbStG zohlednil místo nezdanitelné částky ve výši 400 000 eur, kterou pro potomka zůstavitele stanoví § 16 odst. 1 bod 2 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani dědické a darovací, dále jen „ErbStG“), pouze nezdanitelnou částku sníženou o dílčí částku 228 511 eur, takže nezdanitelná částka činila 171 489 eur.
6. Žalobkyně svou žalobou požaduje snížení dědické daně na 227 181 eur. Má za to, že jí přísluší nezdanitelná částka podle § 16 odst. 1 bodu 2 ErbStG v plné výši 400 000 eur. Ustanovení § 16 odst. 2 ErbStG není podle jejího názoru slučitelné s unijním právem. Mimoto není s unijním právem slučitelné, že nebyl povolen odpočet povinných dílů, které má uhradit, jako pozůstalostních závazků, a to minimálně poměrně ve výši jí vypočtené částky 1 956 500 eur.
7. Žalovaný finanční úřad namítá, že podle § 16 odst. 2 ErbStG musí být nezdanitelná částka podle § 16 odst. 1 bodu 2 ErbStG snížena o dílčí částku. Povinné díly, které musí zaplatit žalobkyně, nelze podle § 10 odst. 6 druhé věty ErbStG odečíst jako pozůstalostní závazky, neboť nemají hospodářskou souvislost s aktivy, která jsou součástí pozůstalosti.

II

8. Pro rozhodnutí o předběžné otázce jsou relevantní následující ustanovení ErbStG ve znění vyhlášeném dne 27. února 1997 [*omissis*], naposledy pozměněného článkem 4 zákona ze dne 23. června 2017 [*omissis*]:
9. § 1 Zdanitelná plnění
 - 1) Dani dědické (nebo darovací) podléhají:
 1. nabytí majetku z důvodu smrti;
 2. darování mezi žijícími osobami;

[...]

10. § 2 Osobní daňová povinnost

1) Daňová povinnost vzniká

1. v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 u veškerého přecházejícího majetku, pokud je zůstavitel v době smrti, dárce v době uskutečnění darování nebo nabyvatel v době, kdy vznikla daňová povinnost (§ 9), rezidentem (neomezená daňová povinnost). Za rezidenty se považují:

- a) fyzické osoby, které mají v tuzemsku bydliště nebo místo obvyklého pobytu,
- b) němečtí státní příslušníci, kteří trvale nepobývali v zahraničí déle než pět let, aniž by měli v tuzemsku bydliště.

[...]

3. ve všech ostatních případech u přecházejícího majetku, který je součástí tuzemského majetku ve smyslu § 121 Bewertungsgesetz (zákon o pravidlech oceňování, dále jen „BewG“) (omezená daňová povinnost).

[...]

11. § 3 Nabytí majetku z důvodu smrti

1) Za nabytí majetku z důvodu smrti se považuje

1. nabytí děděním [...], ze závěti[...] nebo na základě uplatněného nároku na povinný díl (§§ 2303 a násl. Bürgerliches Gesetzbuch (občanský zákoník));

12. § 9 Vznik daňové povinnosti

1) Daňová povinnost vzniká

1. v případě nabytí majetku z důvodu smrti smrtí zůstavitele, [...]

13. § 10 Zdanitelné nabytí

(1) Za zdanitelné nabytí se považuje obohacení nabyvatele, není-li osvobozeno od daně [...]. V případech § 3 se za obohacení považuje částka, která je vypočtena odečtením pozůstalostních závazků, které lze odečíst podle odstavců 3 až 9, od [...] hodnoty veškerého přecházejícího majetku v rozsahu, v němž podléhá zdanění podle tohoto zákona [...].

(5) Není-li v odstavcích 6 až 9 stanoveno jinak, lze jako pozůstalostní závazky odečíst

1. dluhy zůstavitele [...];
2. závazky ze závětí, povinnosti a uplatněné povinné díly a náhradní nároky z dědictví [...]

(6) Odečíst nelze dluhy a břemena, pokud mají hospodářskou souvislost s aktivy, která nepodléhají zdanění podle tohoto zákona. Omezuje-li se zdanění na jednotlivá aktiva (§ 2 odst. 1 bod 3 [...]), lze odečíst pouze dluhy a břemena, která s nimi mají hospodářskou souvislost.

14. § 15 Daňové třídy

(1) Podle osobního vztahu nabyvatele k zůstaviteli nebo dárci se rozlišují tyto tři daňové třídy:

Daňová třída I:

1. manžel a partner,
2. děti a nevlastní děti, [...]

15. § 16 Nezdánitelné částky

(1) Osvobozeno od daně zůstává v případech neomezené daňové povinnosti (§ 2 odst. 1 bod 1 a odst. 3) nabytí majetku

1. manželem nebo manželkou a partnerem do výše 500 000 eur;
2. dětmi ve smyslu daňové třídy I bodu 2 a dětmi zemřelých dětí ve smyslu daňové třídy I bodu 2 do výše 400 000 eur;

[...]

(2) V případech omezené daňové povinnosti (§ 2 odst. 1 bod 3) se nezdánitelná částka snižuje podle odstavce 1 o dílčí částku. Tato dílčí částka odpovídá poměru součtu hodnot majetku nabytého ve stejném okamžiku, nepodléhajícího omezené daňové povinnosti, a takových majetkových výhod nepodléhajících omezené daňové povinnosti, které přešly během posledních deseti let od stejné osoby, k hodnotě majetku, který celkově přešel během posledních deseti let od stejné osoby. Dřívější nabytí se započtou jejich dřívější hodnotou.

16. § 37 Použití zákona

[...]

(14) [...] § 16 odst. 1 a 2 ve znění platném ke dni 25. června 2017 se použijí na nabytí, pro která vzniká daň po 24. červnu 2017.

17. Dále je relevantní následující ustanovení BewG ve znění vyhlášeném dne 1. února 1991 [*omissis*], naposledy pozměněné článkem 2 zákona ze dne 4. listopadu 2016 [*omissis*]:

§121 Tuzemský majetek

Tuzemský majetek zahrnuje:

1. tuzemský zemědělský a lesní majetek;
2. tuzemský nemovitý majetek; [...]

18. Z pohledu občanského práva jsou relevantní následující ustanovení Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (všeobecný občanský zákoník, dále jen „ABGB“) pro veškerá německá dědičná území Rakouské monarchie [*omissis*], naposledy pozměněného článkem 6 spolkového zákona zveřejněného dne 13. listopadu 2017 [*omissis*]:

19. § 756.

Povinný díl je podíl na hodnotě majetku zesnulé osoby, který patří osobě s právem na povinný díl.

20. § 757.

Osobami s právem na povinný díl jsou potomci, jakož i manžel či manželka nebo registrovaný partner zesnulé osoby.

21. § 759.

Jako povinný díl přísluší každé osobě s právem na povinný díl polovina toho, co by jí příslušelo podle zákonné dědické posloupnosti.

22. § 761.

1) Povinný díl musí být vyplacen v penězích [...]

23. § 764.

1) Nárok na povinný díl musí být splněn z pozůstalosti a po přechodu pozůstalosti dědici [...]

24. § 765.

1) Osoba s právem na povinný díl nabývá nárok pro sebe a své nástupce smrtí zesnulé osoby.

2) Povinný díl v penězích může osoba s právem na povinný díl požadovat až rok po smrti zesnulé osoby.

25. § 778.
- 1) Na návrh osoby s právem na povinný díl se pro stanovení povinného dílu provede přesná inventarizace a odhad celé pozůstalosti.
 - 2) Odhad je učiněn ke dni smrti zesnulé osoby. Až do splnění povinného dílu v penězích má osoba s právem na povinný díl nárok na zákonné úroky.
26. Mimoto jsou relevantní tato ustanovení německého Bürgerliches Gesetzbuch (občanský zákoník, dále jen „BGB“) ve znění vyhlášeném dne 2. ledna 2002 [omissis]:
27. § 2303 Osoby s právem na povinný díl; výše povinného dílu
- 1) Je-li potomek zůstavitele vyloučen z dědické posloupnosti závětí, může od dědice požadovat povinný díl. Povinný díl činí polovinu hodnoty zákonného dědického podílu [...]
28. § 2311 Hodnota pozůstalosti
- 1) Povinný díl se vypočítá ze stavu a hodnoty pozůstalosti v okamžiku dědictví [...]
 - 2) Je-li to nezbytné, stanoví se hodnota odhadem. Určení hodnoty zůstavitelem není rozhodující.

III.

29. Senát přerušuje před ním probíhající řízení o žalobě [omissis] a Soudnímu dvoru Evropské unie (Soudní dvůr) předkládá na základě čl. 267 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) předběžné otázky formulované ve výroku s žádostí o rozhodnutí. Rozhodnutí o žalobě závisí na odpovědi na tyto otázky.
30. Senát má pochybnosti o tom, zda je § 16 odst. 2 ErbStG slučitelný s čl. 63 odst. 1 ve spojení s článkem 65 SFEU.
31. Německý zákonodárce v reakci na rozsudek Soudního dvora ze dne 8. června 2016 ve věci C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412) zavedl do § 16 odst. 2 ErbStG nové ustanovení. Podle tohoto ustanovení musí být u nabytí majetku, pro která vzniká daňová povinnost po 24. červnu 2017 (§ 37 odst. 14 ErbStG), nezdanitelná částka stanovená § 16 odst. 1 ErbStG snížena o dílčí částku, která se vypočítá podle § 16 odst. 2 druhé a třetí věty ErbStG.
32. Senát má pochybnosti, že je tato nová úprava slučitelná s články 63 a 65 SFEU v jejich výkladu Soudním dvorem. Soudní dvůr již rozhodl, že znevýhodnění nabyvatele nižší nezdanitelnou částkou ve výši, která svého času činila pouhých 2 000 eur, podle § 16 odst. 2 ErbStG ve znění článku 1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zákon o reformě práva upravujícího dědickou daň a oceňování) ze dne 24. prosince 2008 (Bundesgesetzblatt část I,

strana 3018) v případech omezené daňové povinnosti (§ 2 odst. 1 bod 3 ErbStG) nemůže být odůvodněno nezbytností zachovat soudržnost německého daňového systému (rozsudek Soudního dvora ze dne 17. října 2013, věc C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, bod 61). Soudní dvůr dále v řízení o nesplnění povinnosti týkajícím se § 16 odst. 2 ErbStG v původním znění rozhodl, že neexistuje důvod pro různé nakládání s nabyvateli v případech neomezené a omezené daňové povinnosti (rozsudek Soudního dvora ze dne 4. září 2014, věc C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, bod 49 a násl.). Generální advokát P. Mengozzi mimoto ve svém stanovisku ze dne 12. června 2013 ve věci C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) v bodě 84 a násl. uvedl, že nezdanitelná částka podle ustanovení § 16 odst. 1 bodu 1 ErbStG přísluší nabyvateli v případech omezené daňové povinnosti v plné výši. Snížení této nezdanitelné částky generální advokát Mengozzi odmítl, ačkoliv by podle výkladu senátu v jeho usnesení o předložení předběžné otázky ze dne 2. dubna 2012, které bylo základem věci C-181/12, v bodě 16 početně přicházelo do úvahy také přiznání nezdanitelné částky ve výši zhruba 62 %.

33. Senát má také pochybnosti o tom, zda je § 10 odst. 6 druhá věta ErbStG slučitelná s čl. 63 odst. 1 ve spojení s článkem 65 SFEU.
34. V projednávané věci se nejedná o případ omezené daňové povinnosti, neboť zůstavitel ani žalobkyně v době úmrtí zůstavitele neměli bydliště nebo místo obvyklého pobytu v Německu (§ 2 odst. 1 bod 3 první věta ErbStG). Žalovaný finanční úřad proto zdanil pouze tuzemský nemovitý majetek (§ 121 bod 2 BewG).
35. Ustanovení § 10 odst. 6 druhé věty ErbStG má v projednávané věci za následek, že žalobkyně závazky z povinných dílů své matky a svého bratra, které musí splnit, nemůže podle § 10 odst. 5 bodu 2 ErbStG jako pozůstalostní pohledávky vůbec odečíst. Podle ustanovení § 10 odst. 6 druhé věty ErbStG totiž v případech omezené daňové povinnosti, v nichž se zdanění omezuje na jednotlivá aktiva (§ 2 odst. 1 bod 3 ErbStG), lze odečíst pouze dluhy a břemena mající hospodářskou souvislost s těmito aktivy.
36. Podle judikatury německého Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, dále jen „BFH“) existuje hospodářská souvislost, kterou předpokládá ustanovení § 10 odst. 6 první a druhá věta ErbStG, pouze v případě, pokud dluhy a břemena mohou být přiřazena určitým aktivům, která jsou součástí pozůstalosti. Určení povinného dílu podle hodnoty pozůstalosti (§ 2311 BGB) tedy nezakládá hospodářskou souvislost, nýbrž nanejvýš právní souvislost závazku spojeného s povinným dílem s aktivy, která jsou součástí pozůstalosti [*omissis*].
37. Senát má za to, že to samé platí v projednávané věci pro povinný díl, který podle rakouského práva přísluší matce a bratrovi žalobkyně. Ani tyto nároky nelze přiřadit k žádnému konkrétnímu aktivu, které je součástí pozůstalosti. Povinný díl je podle § 756 ABGB pouze podílem na hodnotě majetku zesnulé osoby, který patří osobě s právem na povinný díl. Podle § 759 ABGB představuje podíl osoby s

právem na povinný díl polovinu toho, co by jí příslušelo podle zákonné dědické posloupnosti. Podle § 761 odst. 1 první věty ABGB musí být povinný díl zásadně poskytnut v penězích.

38. Ustanovení § 10 odst. 6 druhé věty ErbStG vede proto v projednávané věci k tomu, že žalobkyně nemůže jako pozůstalostní závazky podle § 10 odst. 5 bodu 2 ErbStG odečíst ani dílčí částku povinných dílů její matky a jejího bratra, které musí uhradit. V případě, že by zůstavitel v době svého úmrtí nebo žalobkyně v této době měli bydliště nebo místo obvyklého pobytu v Německu a jednalo by se proto o případ neomezené daňové povinnosti (§ 2 odst. 1 bod 1 druhá věta písm. e) ErbStG), mohla by žalobkyně povinné díly své matky a svého bratra bez omezení odečíst od svého nabytí z důvodu smrti jako pozůstalostní závazky.
39. Senát má pochybnosti o tom, zda je toto rozdílné zacházení s tuzemskými občany a osobami, které nebydlí v Německu, podle ustanovení § 10 odst. 6 druhé věty ErbStG slučitelné s čl. 63 odst. 1 ve spojení s článkem 65 SFEU. Soudní dvůr ohledně dědictví již rozhodl, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, jejichž následkem se snižuje hodnota dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, v němž se dotyčný majetek nachází a který zdaňuje dědění tohoto majetku (rozsudky Soudního dvora ze dne 23. února 2006, věc C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, bod 44; ze dne 17. října 2013, věc C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, bod 23, a ze dne 26. května 2016, věc C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, bod 28). Podle toho je nepřípustné, aby při zdanění nabytí z důvodu smrti bylo rozlišováno mezi osobami, které byly v době úmrtí rezidenty a které rezidenty nebyly, jako například ustanovení o omezené odpočitatelnosti závazků (Soudní dvůr, rozsudky ze dne 11. prosince 2003, věc C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, bod 76; ze dne 11. září 2008, věc C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, bod 46; ze dne 11. září 2008, věc C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, bod 38).

[omissis]