

Zadeva C-670/21

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

9. november 2021

Predložitveno sodišče:

Finanzgericht Köln (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

2. september 2021

Tožeča stranka:

BA

Tožena stranka:

Finanzamt X

Predmet postopka v glavni stvari

Davek na dediščine – Izračun – Nacionalna ureditev, v skladu s katero se pri nepremičnini v tretji državi upošteva njena celotna vrednost, pri nepremičnini na nacionalnem ozemlju, v državi članici Evropske unije ali v državi Evropskega gospodarskega prostora pa zgolj 90 % njene vrednosti – Združljivost s členom 63 in naslednjimi PDEU.

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU.

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je treba člen 63(1) PDEU, člen 64 PDEU in člen 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi države članice, ki se nanaša na odmero davka na dediščine, v skladu s katero se pri izračunu davka na dediščine pri pozidani nepremičnini v tretji državi (v obravnavanem primeru: Kanadi), ki je del

zasebnega premoženja in ki se oddaja v najem za bivalne namene, upošteva njena celotna vrednost, medtem ko se pri izračunu davka na dediščine pri nepremičnini na nacionalnem ozemlju, v državi članici Evropske unije ali v državi Evropskega gospodarskega prostora, ki je del zasebnega premoženja in ki se oddaja v najem za bivalne namene, upošteva zgolj 90 % njene vrednosti?

Navedene določbe mednarodnega prava

Sporazum med Zvezno republiko Nemčijo in Kanado o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davka od dohodkov in nekaterih drugih davkov, preprečevanju davčnih utaj in zagotavljanju pomoči na področju davkov (DBA Kanada 2001), zlasti člen 26(4).

Navedene določbe prava Unije

PDEU, zlasti člen 63(1), člen 64 in člen 65.

Direktiva Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) (ta člen je bil z Amsterdamsko pogodbo razveljavljen).

Navedene nacionalne določbe

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zakon o davku na dediščine in darila), kakor je bil spremenjen z Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24. Dezember 2008 (zakon o reformi zakonodaje o davku na dediščine in cenitvene zakonodaje z dne 24. decembra 2008) (ErbStG 2009), zlasti člen 13c.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Zapustnik, ki je umrl leta 2016, je tožeči stranki, ki je njegov sin, v oporoki med drugim namenil nepremično premoženje v Kanadi. Te nepremičnine v Kanadi se oddajajo v najem za bivalne namene in so del zasebnega premoženja. Zapustnik je imel za časa življenja stalno prebivališče v Nemčiji, kjer je ob nastopu dedovanja prebivala tudi tožeča stranka. Tožeča stranka je sprejela to volilo.
- 2 Tožeča stranka je predlagala, naj se nepremično premoženje v Kanadi v skladu s členom 13c(1) ErbStG 2009 obdavči zgolj ob upoštevanju 90 % njegove vrednosti. Toženi finančni urad je to zavrnil. Tožeča stranka je zoper to odločitev vložila tožbo pri predložitvenem sodišču.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 3 V skladu s členom 13c(1) ErbStG 2009 se pri izračunu davka na dediščine pri nepremičninah pod določenimi pogoji upošteva le 90 % njihove vrednosti. Ta določba se za nepremičnine v Kanadi ne uporablja le zato, ker velja zgolj za nepremičnine na nacionalnem ozemlju, v državah članicah Evropske unije ali državah Evropskega gospodarskega prostora (člen 13c(3), točka 2, ErbStG 2009). Pri izračunu davka na dediščine se torej pri nepremičninah v tretji državi, tudi če izpolnjujejo ostale pogoje člena 13c, vedno upošteva njihova celotna vrednost.
- 4 To bi lahko pomenilo omejitev pretoka kapitala, ki je na podlagi člena 63(1) PDEU prepovedana.
- 5 Sodišče je že razsodilo, da dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, spada v del XI Priloge I k Direktivi 88/361, naslovljen „Osebni pretoki kapitala“, in da je dedovanje, tudi če se nanaša na nepremičnine, pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU (v zvezi s členom 56 ES: sodba z dne 15. oktobra 2009, Fernandez, C- 35/08, EU:C:2009:625, točka 18; v zvezi s členom 63 PDEU: sodba z dne 17. oktobra 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, točka 20).
- 6 Na podlagi člena 63(1) PDEU so prepovedani vsi ukrepi, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali tretji državi ali bi lahko odvrnili državljanke omenjenih držav, da to storijo v drugih državah (glej sodbo z dne 22. januarja 2009, Steko Industriemontage, C- 377/07, EU:C:2009:29, točka 23). Predložitveno sodišče meni, da k takim ukrepom spadajo tudi ukrepi, ki bi lahko davčne zavezanke odvrnili od tega, da obdržijo premoženje, ki je v drugi državi članici ali tretji državi.
- 7 Zato se zdi, da je ukrep, ki prosti pretok kapitala omejuje s tem, da zmanjšuje vrednost zapuščine, ker je davek na dediščine zato, ker je premoženje v tretji državi, višji, omejitev, ki je načeloma prepovedana.
- 8 Postavlja pa se vprašanje, ali je taka omejitev prostega pretoka kapitala dovoljena v okviru klavzule standstill iz člena 64(1) PDEU ali pa jo je mogoče upravičiti v skladu s členom 65 PDEU.
- 9 Člen 64(1) PDEU se sicer ne uporablja za ugodnost iz člena 13c ErbStG 2009, saj je 31. decembra 1993 še ni bilo. V nemško pravno ureditev je bila namreč prvič uvedena z učinkom od 1. januarja 2009.
- 10 Na podlagi člena 65(1)(a) PDEU določbe člena 63 PDEU ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.
- 11 To določbo je treba v skladu s sodno prakso Sodišča glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Ni je

mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezanke glede na kraj prebivališča ali glede na državo, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo (sodbe z dne 17. januarja 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, točka 40; z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, točka 57; z dne 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, točka 51, in z dne 22. aprila 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, točka 32). Izjema, določena v členu 65(1)(a) PDEU, je omejena z odstavkom 3 tega člena, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v odstavku 1 tega člena, ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 PDEU (sodbe z dne 17. januarja 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, točka 41; z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, točka 58, in z dne 22. aprila 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, točka 33).

- 12 Nacionalna davčna zakonodaja, ki pri izračunu davka na dediščine razlikuje med premoženjem, ki je na nacionalnem ozemlju, premoženjem, ki je v državi članici Evropske unije ali v državi Evropskega gospodarskega prostora, in premoženjem, ki je v tretji državi, je lahko združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le, kadar se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali kadar je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (ustaljena sodna praksa, glej sodbi z dne 30. junija 2016, Feilen, C- 123/15, EU:C:2016:496, in z dne 17. oktobra 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Predložitveno sodišče meni, da je obravnavano dejansko stanje, ki se nanaša na nepremičnino v tretji državi, objektivno primerljivo z dejanskim stanjem, v katerem je nepremičnina na nacionalnem ozemlju oziroma v državi članici Evropske unije. Ti dejanski stanji se razlikujeta le glede lokacije nepremičnine. Vendar zgolj lokacija v tujini ne upravičuje manj ugodne davčne obravnave (glej po analogiji sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 38). To velja zlasti zato, ker se v primerih neomejene davčne obveznosti nepremičnine v tretjih državah, ki niso države EGP, pri obdavčljivi pridobitvi na podlagi člena 10(1) ErbStG 2009 obravnavajo enako. Predložitveno sodišče meni, da zakonodajalec, če pridobitelje tega premoženja obravnava enako kot pridobitelje premoženja na nacionalnem ozemlju in/ali v državah EGP, ne sme različno obravnavati pridobiteljev glede znižane vrednosti nepremičnin, ki se upošteva pri obdavčitvi.
- 14 Vprašljiva se zdi tudi upravičenost omejitve na podlagi člena 65(1)(b) PDEU, zlasti za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov na področju obdavčitve, ker je izmenjava informacij med Nemčijo in Kanado na podlagi člena 26(4) DBA Kanada 2001 možna glede vseh davkov, ki se poberejo v eni od pogodbenic. Predložitveno sodišče ni ugotovilo, da bi pri tej izmenjavi informacij prihajalo do težav.
- 15 Prav tako ni našlo nujnih razlogov v splošnem interesu v smislu člena 65(2) PDEU, zaradi katerih bi bila omejitve objektivno upravičena.