

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 30. junija 2016(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Prosti pretok kapitala – Davek na dediš?ine – Zakonodaja države ?lanice, ki dolo?a znižanje davka na dediš?ine, ki se uporablja za zapuš?ine, v katere je vklju?eno premoženje, ki je že bilo predmet dedovanja, ki je bilo s tem davkom obdav?eno v tej državi ?lanici – Omejitev – Upravi?enost – Doslednost dav?nega sistema“

V zadevi C?123/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija) z odlo?bo z dne 20. januarja 2015, ki je prispela na Sodiš?e 12. marca 2015, v postopku

Max-Heinz Feilen

proti

Finanzamt Fulda,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, sodnik, A. Prechal, sodnica, in E. Jarašič (poro?evalec), sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 27. januarja 2016,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za M. H. Feilena P. Thouet, odvetnik,
- za nemško vlado T. Henze, agent,
- za špansko vlado A. Rubio González, agent,
- za vlado Združenega kraljestva S. Sutton in M. Holt, agenta, ob sodelovanju R. Hilla, barrister,
- za Evropsko komisijo M. Wasmeier in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 17. marca 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 63(1) PDEU in 65

PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Maxom-Heinzem Feilenom in Finanzamt Fulda (davčni urad v Fuldi, Nemčija), ker je zadnji navedeni zavrnil zahtevo M.-H. Feilena za znižanje davka na dediščine v zvezi z zapuščino njegove matere.

Pravni okvir

3 Člen 1(1), točka 1, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (nemški zakon o davku na dediščine in darila, v nadaljevanju: ErbStG) v različici, ki se je uporabljala za davno leto 2007, določa, da se pogodbe za primer smrti obdavčijo z davkom na dediščine.

4 Člen 2(1), točke od 1 do 3, ErbStG določa:

„Davna obveznost se nanaša:

1. V primerih, naštetih v členu 1(1), točke od 1 do 3, na celotno pridobljeno premoženje, če je bil pokojni na dan svoje smrti ali pridobitelj na dan nastanka davne obveznosti rezident. Šteje se, da so rezidenti:

(a) fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na nacionalnem ozemlju,

[...]

3. V vseh drugih primerih na pridobljeno premoženje, ki obsega domače premoženje v smislu člena 121 Bewertungsgesetz [(zakon o določitvi vrednosti)]. [...]"

5 Člen 15 ErbStG, v katerem so opredeljeni davni razredi, v odstavku 1 določa:

„Glede na osebno razmerje med prejemnikom in zapustnikom oziroma darovalcem obstajajo trije davni razredi:

Davni razred I:

1. zakonec in partner,
2. otroci in pastorki,
3. potomci otrok in pastorkov, navedenih v točki 2,
4. predniki v primeru dediščin;

[...]"

6 V zvezi z znižanjem davka na dediščine člen 27 ErbStG določa:

„1. Če osebe iz davnega razreda I pridobijo premoženje zaradi smrti, ki so ga osebe iz tega davnega razreda že pridobile v zadnjih desetih letih pred pridobitvijo in od katerega se je na podlagi tega zakona moral plačati davek, se znesek davka, ki odpade na to premoženje, s pridržkom odstavka 3 zniža, kot sledi:

za ...%

Če obdobje med trenutoma nastopa davne obveznosti znaša:

50

manj kot eno leto

45

ve? kot eno leto, vendar najve? dve leti

40

ve? kot dve leti, vendar najve? tri leta

35

ve? kot tri leta, vendar najve? štiri leta

30

ve? kot štiri leta, vendar najve? pet let

25

ve? kot pet let, vendar najve? šest let

20

ve? kot šest let, vendar najve? osem let

10

ve? kot osem let, vendar najve? deset let

[...]

3. Znižanje na podlagi odstavka 1 ne sme presegati zneska, ki se izra?una z uporabo odstotkov iz odstavka 1 za davek, ki ga je predhodni pridobitelj premoženja že pla?al od istega pridobljenega premoženja.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

7 M.?H. Feilen, ki prebiva v Nem?iji, je edini dedi? po svoji materi, ki je leta 2007 umrla v tej državi ?lanici, v kateri je imela tudi zadnje prebivališ?e. Materino zapuš?ino je predvsem sestavljal delež, ki ga je prejela ob dedovanju po svoji h?eri, ki je leta 2004 umrla v Avstriji, kjer je do h?erine smrti prebivala tudi mati. Do delitve h?erine zapuš?ine je v Avstriji prišlo šele po smrti matere, davek v zvezi s to zapuš?ino v višini 11.961,91 EUR pa je pla?al M.?H. Feilen.

8 M.?H. Feilen je v dav?ni napovedi, ki se je nanašala na zapuš?ino njegove matere, prvi?, kot dolg iz zapuš?ine vpisal davek na dediš?ine, ki ga je pla?al v Avstriji, in, drugi?, zaprosil za znižanje davka na dediš?ine v skladu s ?lenom 27 ErbStG. Dav?ni urad v Fuldi je v odlo?bi z dne 28. oktobra 2009 odbil davek na dediš?ine, ki je bil pla?an v Avstriji kot dolg iz zapuš?ine, znižanje davka na dediš?ine pa je zavrnil.

9 Finanzgericht (finan?no sodiš?e, Nem?ija) je zavrnilo tožbo, ki jo je M.?H. Feilen vložil zoper to odlo?bo, ker je bila v ?lenu 27(1) ErbStG dolo?ena prejšnja pridobitev z dedovanjem v skladu s

tem zakonom. V obravnavanem primeru pa ni bilo tako, saj v zvezi s prejšnjo pridobitvijo h?erinega premoženja s strani matere v Nem?iji ni bil obra?unan davek na dediš?ine, ker niti mati niti h?i na dan h?erine smrti nista bili rezidentki v smislu ?lena 2(1), to?ka 1, ErbStG in ker zapuš?ina ni zajemala doma?ega premoženja v smislu ?lena 2(1), to?ka 3, ErbStG.

10 Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija), pri katerem je bil vložen predlog za revizijo, dvomi o skladnosti ?lena 27 ErbStG s pravom Unije.

11 Poudarja, prvi?, da bi dedovanje v korist tože?e stranke iz postopka v glavni stvari lahko spadalo na podro?je uporabe dolo?b prava Unije, ki se nanašajo na pretok kapitala. Po mnenju tega sodiš?a dediš?ine, ki jo je od svoje matere prejel M.?H. Feilen, ne bi smeli obravnavati kot povsem doma?o transakcijo, ker je materino premoženje v bistvenem sestavljeno iz njenega deleža zapuš?ine njene h?ere v Avstriji.

12 Drugi?, predložitveno sodiš?e poudarja, da lahko zavrnitev znižanja davka na dediš?ine v skladu s ?lenom 27(1) ErbStG ob upoštevanju sodne prakse Sodiš?a pomeni omejitev pretoka kapitala, saj povzro?i zmanjšanje vrednosti zapuš?ine, ki zajema premoženje, ki je bilo predmet tujega davka na dediš?ine. V zvezi s tem izraža dvome o vprašanju, ali je treba ob upoštevanju sodbe Sodiš?a z dne 12. februarja 2009, Block (C?67/08, EU:C:2009:92), izklju?iti obstoj take omejitve.

13 Tretji?, navedeno sodiš?e se sprašuje o tem, ali je morebitna omejitev prostega pretoka kapitala, ki izhaja iz ?lena 27(1) ErbStG, upravi?ena na podlagi dolo?b Pogodbe DEU.

14 V teh okoliš?inah je Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži?o to vprašanje:

„Ali prosti pretok kapitala na podlagi ?lena 63(1) PDEU v povezavi s ?lenom 65 PDEU nasprotuje predpisu države ?lanice, ki za osebe dolo?enega dav?nega razreda, ki podedujejo premoženje, dolo?a znižanje davka na dediš?ine, ?e zapuš?ina vsebuje premoženje, ki so ga osebe iz tega dav?nega razreda že podedovale v desetih letih pred tem dedovanjem, in je ta država ?lanica pri tem predhodnem dedovanju že odmerila davek na dediš?ine, medtem ko je znižanje davka izklju?eno, ?e je bil davek na dediš?ine pri predhodnem dedovanju pobran v drugi državi ?lanici?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

15 Predložitveno sodiš?e želi v bistvu izvedeti, ali ?lena 63(1) PDEU in 65 PDEU nasprotujeta zakonodaji države ?lanice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki za osebe dolo?enega dav?nega razreda, ki podedujejo premoženje, dolo?a znižanje davka na dediš?ine, ?e zapuš?ina zajema premoženje, ki je bilo v desetih letih pred tem dedovanjem že podedovano, ?e je bil davek na dediš?ine pri tem predhodnem dedovanju pobran v tej državi ?lanici.

16 Kot je poudarilo predložitveno sodiš?e, je dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali ve? oseb, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pretok kapitala v smislu ?lena 63 PDEU, razen kadar so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo ?lanico (glej v tem smislu sodbe z dne 23. februarja 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, to?ke od 39 do 42; z dne 17. januarja 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, to?ki 24 in 25; z dne 17. oktobra 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, to?ki 19 in 20, ter z dne 3. septembra 2014, Komisija/Španija, C?127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, to?ki 52 in 53).

17 Zapuš?ina iz postopka v glavni stvari pa zajema premoženje, ki izhaja iz predhodnega dedovanja matere M.?H. Feilena po sestri M.?H. Feilena v Avstriji, kjer je bilo tedaj to premoženje in kjer sta mati in sestra na dan sestrine smrti prebivali. Zaradi tega ?ezmejnega elementa M.?H.

Feilenu ni bilo priznano znižanje davka na dediščine iz člena 27 ErbStG. Ker takega položaja ni mogoče obravnavati kot povsem domačega, je dedovanje iz postopka v glavni stvari transakcija, ki pomeni pretok kapitala v smislu člena 63(1) PDEU.

18 Preužiti je torej treba, ali nacionalna zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU, in če je tako, ali je taka omejitev upravičena.

Obstoj omejitve pretoka kapitala

19 Sodišče je že razsodilo, da zakonodaja države članice, ki določa odvisnost uporabe odbitka na področju dedovanja od davčne osnove od kraja stalnega prebivališča zapustnika ali pridobitelja oziroma od kraja podedovanega premoženja, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63(1) PDEU prepovedana, ker vodi to tega, da so dediščine nerezidentov ali dediščine, ki obsegajo premoženje, ki je v drugi državi članici, bolj obdavčene kot dediščine, v katere so vključeni le rezidenti ali ki vključujejo le premoženje, ki je v državi članici obdavčitve, in da se z njo zato zmanjšuje vrednost zapuščine (glej v tem smislu sodbe z dne 17. januarja 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, točke od 30 do 35; z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točke od 23 do 26; z dne 3. septembra 2014, Komisija/Španija, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, točke od 57 do 60, in z dne 4. septembra 2014, Komisija/Nemčija, C-211/13, neobjavljena, EU:C:2014:2148, točke od 40 do 43).

20 V obravnavani zadevi člen 27(1) ErbStG določa, da se znižanje davka na dediščine prizna, kadar osebe, ki spadajo v davčni razred I, podedujejo premoženje, če so to premoženje v desetih letih pred to pridobitvijo že pridobile osebe, ki spadajo v ta davčni razred, in če je bila ta predhodna pridobitev obdavčena z davkom na dediščine v Nemčiji. Ker se ta davek v skladu s členom 2 ErbStG pobira, kadar je imel zapustnik na dan smrti ali pridobitelj na dan nastanka davčne obveznosti prebivališče ali stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju ali kadar pridobljeno premoženje obsega „domače premoženje“, se za priznanje znižanja davka na dediščine zahteva, da je bilo zadevno premoženje ob predhodnem dedovanju v Nemčiji, ali če je bilo v tujini, da je v Nemčiji prebivala vsaj ena od strank, ki so bile vključene v to zapuščino.

21 Ta zakonodaja torej določa, da je pravica do znižanja davka na dediščine odvisna od tega, kje je bilo premoženje, ki je vključeno v zapuščino, v času predhodnega dedovanja, in od kraja stalnega prebivališča zapustnika ali prejemnika v času tega predhodnega dedovanja. Njena posledica je, da je dediščina, ki zajema premoženje, ki je bilo v drugi državi članici v času predhodnega dedovanja, ko nobena od strank ni stalno prebivala v Nemčiji, obdavčena z višjim davkom na dediščine kot premoženje, ki je bilo prejet v okviru zapuščine, ki je zajemala le premoženje, ki je bilo v času predhodnega dedovanja v Nemčiji, ali ki je zajemala premoženje, ki je bilo v drugi državi članici v času predhodnega dedovanja, ko je vsaj ena od strank stalno prebivala v Nemčiji. Tako je uinek te zakonodaje, kot je ugotovilo predložitveno sodišče, zmanjševanje vrednosti zapuščine.

22 Iz tega izhaja, da nacionalna zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU.

23 Ker je predložitveno sodišče izrazilo dvome v zvezi s tem, ali sodba z dne 12. februarja 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92), to ugotovitev postavlja pod vprašaj, je treba ugotoviti, da se drugače od položaja, ki je bil obravnavan v tej sodbi, zadeva iz postopka v glavni stvari ne nanaša na dvojno obdavčitev elementov iste dediščine v dveh državah članicah, temveč na davčno obravnavanje dediščine v eni državi članici, ki je različno glede na to, ali ta dediščina vključuje ali ne premoženje, glede katerega je bil v isti državi članici že pobran davek ob predhodnem dedovanju.

Upravičenost omejitve pretoka kapitala

24 V zvezi z morebitno upravičenostjo, ki temelji na členu 65 PDEU, je treba opozoriti, da v skladu z odstavkom (1)(a) tega člena, 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“.

25 To določbo člena 65 PDEU je treba razlagati ozko, ker pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala. Zato je ni mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj rezidentstva ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo. Izjema, določena v členu 65(1)(a) PDEU, je namreč 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]“ (sodba z dne 4. septembra 2014, Komisija/Nemčija, C-211/13, neobjavljena, EU:C:2014:2148, točka 46 in navedena sodna praksa).

26 Razlikovati je torej treba med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in samovoljno diskriminacijo, ki je s členom 65(3) PDEU prepovedana. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je za to, da bi se nacionalna davčna zakonodaja – ki pri izračunu davka na dediščine ali darila razlikuje med rezidenti in nerezidenti ali med premoženjem, ki je na nacionalnem ozemlju, in premoženjem, ki ni navedenem ozemlju – lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, nujno, da se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali da je utemeljeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (sodba z dne 3. septembra 2014, Komisija/Španija, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, točka 73 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi s primerljivostjo zadevnih položajev ni sporno, da zakonodaja iz postopka v glavni stvari za namene davka na dediščine enako obravnava osebe iz davčnega razreda I, ki prebivajo na nacionalnem ozemlju in ki podedujejo premoženje, ki zajema premoženje, ki je bilo v desetih letih pred dedovanjem že predmet dedovanja, pri katerem so prejemniki spadali v isti davčni razred, ne glede na položaj tega premoženja ali kraj stalnega prebivališča strank pri tem dedovanju v času predhodnega dedovanja. Le pri uporabi znižanja davka na dediščine iz člena 27(1) ErbStG ta zakonodaja različno obravnava te osebe glede na to, ali je bilo zadevno premoženje v času predhodnega dedovanja na nacionalnem ozemlju, in glede na to, ali so stranke pri tem dedovanju stalno prebivale na tem ozemlju (glej po analogiji sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 51 in navedena sodna praksa).

28 Iz tega izhaja, da se različno obravnavanje, ki je določeno v zakonodaji iz postopka v glavni stvari, nanaša na položaje, ki so objektivno primerljivi.

29 Zato je treba preučiti, ali je taka zakonodaja lahko objektivno upravičena z nujnim razlogom v splošnem interesu, kot je nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema, ki jo je poudarilo

predložitveno sodišče in na katero se je sklicevala nemška vlada.

30 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče že 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 zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba neposrednost te povezave preučiti ob upoštevanju cilja, ki ga zadevna ureditev uresničuje (sodbi z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 59, in z dne 7. novembra 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, točki 65 in 66 ter navedena sodna praksa).

31 V obravnavani zadevi je predložitveno sodišče štelo, da je ugodnost, ki izhaja iz znižanja davka na dediščine iz člena 27(1) ErbStG, neposredno povezana z dejstvom, da je bil davek na dediščine že pobran za predhodno pridobitev istega premoženja z dedovanjem. To sodišče je pojasnilo, da je namen te določbe v primeru večkratnega prenosa istega premoženja v roku desetih let med osebami, ki spadajo v davčni razred I, do 50 % znižati davek na dediščine, ki se nanaša na to premoženje, če je bilo to predmet obdavčitve, naložene prejšnjemu pridobitelju.

32 Tako meni v bistvu tudi nemška vlada, ki pojasnjuje, da člen 27 ErbStG temelji na zamisli, da premoženje prehaja iz generacije v generacijo med ožjimi sorodniki in da je nova obdavčitev istega premoženja, ki je bilo v bližnji preteklosti že obdavčeno, do neke mere nepravilna. Namen tega člena naj bi torej bil delno preprečiti dvojno obdavčitev istega premoženja v kratkem časovnem razmiku z odpovedjo delu davka na dediščine, če je bil ta davek pri predhodnem dedovanju pobran v Nemčiji v roku iz navedenega člena. Zavrnitev priznanja znižanja navedenega davka v primeru predhodne pridobitve, ki je bila obdavčena izključno v tujini, naj bi bila objektivno povezana z dejstvom, da Zvezna republika Nemčija ni mogla obdavčiti te pridobitve in prejeti ustreznih davčnih prihodkov.

33 Iz teh elementov je razvidno, da koncept te davčne ugodnosti izraža simetrično logiko s tem, da določa, da imajo do znižanja davka na dediščine pravico le osebe, ki so podedovale premoženje, glede katerega je bil ta davek že pobran v Nemčiji ob predhodnem dedovanju (glej sodbi z dne 1. decembra 2011, Komisija/Belgija, C-250/08, EU:C:2011:793, točka 73, in Komisija/Madžarska, C-253/09, EU:C:2011:795, točka 74). V nasprotju s to logiko bi bilo, če bi do te davčne ugodnosti imele pravico tudi osebe, ki so podedovale premoženje, glede katerega davek na dediščine ni bil pobran v tej državi članici.

34 Iz tega izhaja, da v tem sistemu oprostitve davka na dediščine obstaja neposredna povezava med navedeno davčno ugodnostjo in predhodno obdavčitvijo.

35 Sodišče je v zadevah, ki ne spadajo na področje obdavčenja dediščin, sicer razsodilo, da neposredne povezave ni zlasti v primeru različnega obdavčenja ali davčne obravnave različnih davčnih zavezancev (glej v tem smislu sodbi z dne 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, točka 30, in z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 49).

36 Vendar v posebnem položaju, kakršen je tisti iz člena 27 ErbStG, pogoja, v skladu s katerim mora iti za istega zavezanca, ni mogoče uporabiti, ker je oseba, ki je plačala davek na dediščino pri predhodnem dedovanju, umrla.

37 Poleg tega je namen člena 27 ErbStG, kot je razvidno iz točk 31 in 32 te sodbe, v določenem obsegu zmanjšati davčno breme dediščine, ki zajema premoženje, ki je bilo preneseno med ožjimi sorodniki in ki je bilo prej že obdavčeno, tako da se delno prepreči dvojna obdavčitev tega premoženja v Nemčiji v kratkem časovnem razmiku. Ob upoštevanju tega

namena obstaja, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 71 sklepnih predlogov, neposredna povezava med znižanjem davka na dediščino, ki ga določa ta člen, in predhodno pobranim davkom na dediščino, ker se ta davna ugodnost in ta predhodna obdavčitev nanašata na isti davek, isto premoženje in ožje člane iste družine.

38 Zato je treba ugotoviti, da nujnost zagotovitve doslednosti davčnega sistema lahko upraviči omejitev pretoka kapitala, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari.

39 Da bi bila taka omejitev upravičena, mora biti tudi primerna in sorazmerna glede na zastavljeni cilj (glej v tem smislu sodbi z dne 1. decembra 2011, Komisija/Belgija, C-250/08, EU:C:2011:793, točka 78, in Komisija/Madžarska, C-253/09, EU:C:2011:795, točka 79).

40 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je znižanje davka na dediščine – izražunano z uporabo odstotkov glede na minuli čas med dvema trenutkoma nastanka davčne obveznosti in za katero velja pogoj, da je bilo premoženje že obdavčeno s tem davkom v Nemčiji v predhodnih desetih letih – očitno primerno za uresničitve cilja, ki mu sledi člen 27 ErbStG, kot je opisan v točki 37 te sodbe. To znižanje je poleg tega sorazmerno glede na ta cilj, ker Zvezna republika Nemčija ni imela davčne pristojnosti pri prejšnji dediščini. V teh okoliščinah je določitev, da pravica do tega znižanja obstaja samo v primerih, v katerih je bilo navedeno premoženje obdavčeno v Nemčiji, očitno sorazmerna glede na navedeni cilj (glej v tem smislu sodbo z dne 1. decembra 2011, Komisija/Madžarska, C-253/09, EU:C:2011:795, točki 80 in 81).

41 Iz tega izhaja, da je omejitev pretoka kapitala, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, upravičena z nujnostjo ohranitve doslednosti davčnega sistema.

42 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člena 63(1) PDEU in 65 PDEU ne nasprotujeta zakonodaji države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki za osebe določena davčnega razreda, ki podedujejo premoženje, določa znižanje davka na dediščine, če zapuščina zajema premoženje, ki je bilo v desetih letih pred tem dedovanjem že podedovano, če je bil davek na dediščine pri tem predhodnem dedovanju pobran v tej državi članici.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člena 63(1) PDEU in 65 PDEU ne nasprotujeta zakonodaji države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki za osebe določena davčnega razreda, ki podedujejo premoženje, določa znižanje davka na dediščine, če zapuščina zajema premoženje, ki je bilo v desetih letih pred tem dedovanjem že podedovano, če je bil davek na dediščine pri tem predhodnem dedovanju pobran v tej državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.