SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 11. septembra 2008 *

V zadevi C-11/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hof van Beroep te Gent (Belgija) z odločbo z dne 11. januarja 2007, ki je prispela na Sodišče 18. januarja 2007, v postopku

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Jezik postopka: nizozemščina.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

proti

državi Belgiji,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (poročevalec) in A. Arabadjiev, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. decembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za H. Eckelkampa, N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkampa, J. Eckelkamp in J. Eckelkampa B. Coopman in M. Van Daele, odvetnika,

– za belgijsko vlado L. Van den Broeck, zastopnica, skupaj z A. Haeltermanom, odvetnik,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, A. Weimar in R. Troosters, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. marca 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 12 ES, 17 ES, 18 ES, 56 ES in 58 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med dediči nemške državljanke Reintges Hildegard Eckelkamp, umrle v Nemčiji, in FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domenien (zvezna javnofinančna služba, urad za davek na dodano vrednost, register in državno premoženje), ker je slednja pri izračunu davka na prenos lastnine na nepremičnini v Belgiji, v lasti R. H. Eckelkamp, zavrnila zahtevo dedičev, naj odbije dolgove v zvezi s to nepremičnino, ker R. H. Eckelkamp ob svoji smrti ni prebivala v Belgiji.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 1 Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (postal člen 67 Pogodbe ES (razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo)) (UL L 178, str. 5) določa:

„1. Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.

2. Za prenose v zvezi s pretokom kapitala se uporabljajo enaki pogoji menjalnih tečajev, kot veljajo za plačila v zvezi s tekočimi transakcijami“.

4 Med pretoki kapitala, naštetimi v prilogi I k direktivi 88/361, spadajo dediščine in zapuščine v rubriko XI z naslovom „Osebni pretoki kapitala“.

Nacionalna ureditev

5 V Belgiji določanje davčne stopnje, davčne osnove, davčnih oprostitev in znižanj davka spada v pristojnost regij.

6 Člen 1 flamskega Wetboek Successierechten (zakonik o davkih na dediščino, v nadaljevanju: WS) določa:

„Uvedeta se:

1. davek na dediščino od vrednosti celotne zapuščine prebivalca Kraljevine Belgije po odbitku dolgov;

2. davek na prenos lastnine ob smrti od celotne vrednosti nepremičnin, ki so v Belgiji, in pripadajo zapuščini osebe, ki ni prebivalec Kraljevine Belgije.

Šteje se, da je oseba prebivalec Kraljevine Belgije, če ima ob svoji smrti v Kraljevini Belgiji prebivališče ali sedež svojega premoženja“.

7 Davek na dediščino se v skladu s členom 15 WS plača po odbitku dolgov od celotnega premoženja, ki je bilo v lasti pokojne ali pogrešane osebe, ne glede na to, kje je premoženje.

8 Člen 18 WS, ki se nanaša na nerezidente, določa:

„Davek na prenos lastnine ob smrti se plača od vseh nepremičnin, ki so v Belgiji in so v lasti pokojne ali pogrešane osebe, pri čemer se ne upošteva dolgov in obveznosti iz zapuščine“.

9 V členu 29 WS je določeno, da mora dolg, da se ga upošteva kot obveznost, obstajati na dan smrti, kar se lahko dokaže s kakršnim koli pravnim sredstvom, ki je dopustno za odobritev posojila in nastanek dolga.

10 Člen 40 WS določa, da mora biti popis zapuščine vložen v petih mesecih od dneva smrti, če je do smrti prišlo v Kraljevini Belgiji, in v šestih mesecih od dneva smrti, če je do smrti prišlo v drugi evropski državi.

11 V členu 41 WS je določeno:

„Generalni direktor urada za register in državno premoženje lahko podaljša rok, v katerem mora biti vložen popis zapuščine.

Popis, vložen v roku, določenem z zakonom, ali roku, ki ga podaljša generalni direktor, se lahko popravi, dokler ta rok ne poteče, razen če so se zainteresirane

stranke tej pravici izrecno odpovedale z izjavo, ki so jo podale v skladu z zakonskimi zahtevami“.

12 Člen 48(1) WS določa tabele, ki prikazujejo stopnje, ki veljajo za davek na dediščino in davek na prenos lastnine ob smrti. Člen 48(2), četrti pododstavek, določa:

„Dolgovi in stroški pogreba se prednostno odbijejo od premičnin in premoženja, navedenega v členu 60a, razen če vlagatelji popisa dokažejo, da je dolg nastal izrecno zaradi pridobitve ali ohranitve nepremičnin“.

13 Med Kraljevino Belgijo in Zvezno republiko Nemčijo ni dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dediščine.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 Tožeče stranke v glavni stvari so dediči R. H. Eckelkamp, umrle v Düsseldorfu (Nemčija) 30. decembra 2003.

15 R. H. Eckelkamp je 13. novembra 2002 podpisala dokument, ki je vseboval pripoznavo njenega dolga do H. Eckelkampa, ene izmed tožečih strank v glavni stvari. Poleg tega mu je R. H. Eckelkamp z notarsko listino z dne 5. junija 2003, zaradi zavarovanja plačila tega dolga, dala pooblastilo za obremenitev nepremičnine v Knokke-Heist (Belgija) s hipoteko.

16 29. junija 2004 so tožeče stranke v glavni stvari, v zakonsko določenem roku 6 mesecev od smrti R. H. Eckelkamp, v Begiji vložile popis zapuščine, v kateri je bilo pod rubriko sredstva zapuščine navedeno, da je vrednost nepremičnine 200.000 EUR. Pod rubriko obveznosti zapuščine je bilo v popisu navedeno „nič“.

17 Iz stališč tožečih strank v glavni stvari kot tudi iz stališč belgijske vlade izhaja, da so si, preden je bil narejen popis zapuščine, ena od tožečih strank in pristojni nacionalni davčni organi izmenjali elektronska sporočila. V njih so davčni organi navedli, da se v skladu s flamsko zakonodajo davek na prehod lastnine ob smrti plača od celotne vrednosti nepremičnin, ki so v Belgiji, brez odštetja dolgov. Ker R. H. Eckelkamp ob svoji smrti ni prebivala v Belgiji, se njen dolg ne more upoštevati pri končnem izračunu davka na prenos lastnine.

18 Davek na prenos lastnine ob smrti, ki je predmet postopka v glavni stvari, je bil izračunan na podlagi popisa zapuščine, vloženega 29. junija 2004.

19 Po tem, ko so tožeče stranke v glavni stvari plačale davek na prenos lastnine, kar so po njihovem mnenju storile „s pridržkom svojih pravic“, so 31. decembra 2004 pred Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (sodišče prve stopnje, Bruges) vložile tožbo, s katero so zahtevale ponoven izračun davka, in zlasti to, naj se pri tem izračunu upošteva dolg R. H. Eckelkamp.

20 To sodišče je 30. maja 2005 zavrnilo tožbo zainteresiranih strank, ker se je ob vložitvi tožbe rok za upoštevanje novih podatkov za določanje osnove za izračun davka na dediščino ali davka na prenos lastnine, določen v WS, že iztekel.

21 Tožeče stranke v glavni stvari so pred predložitvenim sodiščem vložile pritožbo zoper navedeno odločitev sodišča, ker naj bi bile določbe WS o izračunu davka na

prenos lastnine ob smrti v nasprotju s pravom Skupnosti. Tožeče stranke v glavni stvari menijo, da navedene določbe posredno diskriminirajo na podlagi državljanstva in pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala.

22 Belgija je pred predložitvenim sodiščem trdila, da se je rok za upoštevanje novih podatkov za določanje osnove za izračun davka na prenos lastnine, določen v WS, iztekel, in da nikakor ni dokazano, da je sporni dolg obstajal že ob smrti R. H. Eckelkamp. Zadevna oseba ob svoji smrti ni prebivala v Belgiji, zato pri izračunu davka na prenos lastnine od davčne osnove ni mogoče odbiti nobenih obveznosti. Člen 58 ES ne posega v pravico držav članic, da uporabijo upoštevne določbe svoje davčne zakonodaje.

23 Predložitveno sodišče je ugotovilo, da iz pogodbe zasebnega prava z dne 13. novembra 2002 in iz notarske listine z dne 5. junija 2003 izhaja, da je imela R. H. Eckelkamp ob svoji smrti dolg v višini 220.000 EUR.

24 Ker se v sporu v glavni stvari postavljajo vprašanja o razlagi prava Skupnosti, je Hof van Beroep te Gent prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali povezane določbe členov 12 ES, 17 ES in 18 ES ter povezane določbe členov 56 ES in 58 ES nasprotujejo nacionalni ureditvi države članice, po kateri v primeru pridobitve nepremičnine, ki je v državi članici (država, kjer je nepremičnina), z dedovanjem ta država naloži davek na vrednost te nepremičnine, ki je v tej državi, pri čemer sicer dopušča odbitek v višini vrednosti obveznosti, ki bremenijo to nepremičnino (na primer dolgovi, zavarovani s pravico upnika, da vzame hipoteko na to nepremičnino), če je zapustnik ob smrti prebival v državi, kjer je nepremičnina, vendar pa ne, če je zapustnik ob smrti živel v drugi državi članici (državi članici prebivališča)?“

Dopustnost vprašanja za predhodno odločanje

25 Belgijska vlada meni, da je vprašanje za predhodno odločanje nedopustno. Trdi, da zaradi prepozne vložitve tožbe za ponoven izračun že navedenega davka na prenos lastnine predložitveno sodišče v nobenem primeru ne bi moglo ugoditi zahtevi tožečih strank iz postopka v glavni stvari. Rok, v okviru katerega bi v skladu z belgijskimi procesnimi pravili lahko spremenili podatke za določanje osnove za izračun davka na prenos lastnine, se je iztekel že nekaj mesecev prej. Zato odgovor na postavljeno vprašanje ni samo nepotreben, ampak tudi očitno nepomemben za odločanje predložitvenega sodišča v sporu v glavni stvari.

26 Poleg tega ugotavlja, da je glede na stopnjo, na kateri je postopek v glavni stvari, postavljeno vprašanje izključno hipotetično. Na tej stopnji predložitveno sodišče ni dalo še nobenih odgovorov na vprašanja, odločilna za odločanje v sporu v glavni stvari, zlasti na vprašanje, ali obstaja povezava med dolgom in sporno nepremičnino, z namenom, da se dokaže, ali je sporna nepremičnina obremenjena z dolgom. V tem pogledu je belgijska vlada na obravnavi izpostavila, da zadevna nepremičnina na področju Belgije ni obremenjena s hipoteko, ampak obstaja samo pooblastilo za ustanovitev hipoteke, ki ga je R. H. Eckelkamp pred smrtjo dala svojemu bratu. Po mnenju belgijske vlade je pooblastilo za ustanovitev hipoteke samo pravica, ki tretji stranki daje možnost vpisa hipoteke na nepremično premoženje, in ker v tem primeru ni prišlo do takega vpisa, zadevna nepremičnina v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča tudi ne more biti obremenjena. Postavljeno vprašanje je zato hipotetično.

27 Glede tega je treba opozoriti, da v okviru postopka, določenega v členu 234 ES, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, presoja dejanskega stanja spada v pristojnost nacionalnega sodišča. Le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, presodi, ob upoštevanju posebnosti zadeve, tako potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, kot tudi ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato je Sodišče, kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Skupnosti, v načelu dolžno odločati

(sodbi z dne 12. aprila 2005 v zadevi Keller, C-145/03, ZOdl., str. I-2529, točka 33, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Lucchini, C-119/05, ZOdl., str. I-6199, točka 43).

28 Sprejetje predhodne odločbe o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, je mogoče zavrniti le, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (glej zlasti sodbi z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39, in z dne 22. januarja 2002 v zadevi Canal Satélite Digital, C-390/99, Recueil, str. I-607, točka 19, ter zgoraj navedeno sodbo Lucchini, točka 44).

29 Treba je ugotoviti, da v obravnavanem primeru ni tako.

30 Sodišču se predlaga, naj pojasni, ali so nacionalna sodišča v skladu s pravom Skupnosti dolžna odstopiti od uporabe nekaterih določb WS o izračunu davka na prenos lastnine ob smrti, za katere tožeče stranke v glavni stvari trdijo, da omejujejo prosti pretok kapitala. Kaže torej, da je postavljeno vprašanje za predhodno odločanje povezano s predmetom spora v glavni stvari, kot ga je določilo predložitveno sodišče, in da bi odgovor na to vprašanje lahko koristil predložitvenemu sodišču pri odločanju, ali so določbe WS v skladu s pravom Skupnosti.

31 Belgijska vlada po eni strani zanika obstoj povezave med dolgom R. H. Eckelkamp do svojega brata in nepremičnino, ki je del zapuščine, ki bi kazala na obstoj bremena na tem premoženju, in po drugi strani trdi, da se je rok, v katerem bi se v skladu z belgijsko zakonodajo lahko predložili novi podatki za določanje osnove za izračun davka na prenos lastnine ob smrti, iztekel pred vložitvijo tožbe v glavni stvari.

32 Kljub temu je treba spomniti, da je samo predložitveno sodišče pristojno za obravnavo in oceno dejanskega stanja zadeve, ki mu je predložena v odločanje, kot tudi za razlago in uporabo nacionalne zakonodaje (glej sodbo z dne 4. maja 1999 v zadevi Sürül, C-262/96, Recueil, str. I-2685, točka 95). To sodišče, in ne Sodišče, mora določiti obseg in učinek pooblastila za ustanovitev hipoteke, kot tudi posledice takega pooblastila za nepremičnino, ki jo je zapustil pokojnik in ki je v Belgiji.

33 Poleg tega je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da, prvič, se tožeče stranke v glavni stvari v popisu zapuščine niso sklicevale na sporni dolg zaradi določb WS, ki ne predvidevajo vključitve takega dolga v popis zapuščine, kadar zapustnik ob svoji smrti ni prebival v Belgiji – določb, zaradi katerih je nacionalno sodišče vložilo vprašanje za predhodno odločanje. Drugič, pred vložitvijo spornega popisa zapuščine so pristojni organi obvestili tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, da dolg R. H. Eckelkamp ne more biti upoštevan pri izračunu davka na prenos lastnine ob smrti, ker zapustnica ob svoji smrti ni prebivala v Belgiji. Tretjič, kot izhaja iz točke 19 te sodbe, so tožeče stranke iz postopka v glavni stvari navedeni popis zapuščine vložile s pridržkom vseh svojih pravic.

34 Nadalje je treba spomniti, da predlog za sprejetje predhodne odločbe temelji na izmenjavi mnenj med sodišči, njegova vložitev pa je v celoti odvisna od tega, kako navedeno sodišče presodi pomembnost in potrebnost tega predloga (glej sodbo z dne 12. februarja 2008 v zadevi Kempter, C-2/06, ZOdl., str. I-411, točka 42). Medtem ko je res, da je popis zapuščine postal dokončen z dnevom izteka zakonsko določenega roka za vložitev takega popisa, je v zadevnem vprašanju kljub temu mogoče najti elemente prava Skupnosti, za katere predložitveno sodišče ocenjuje, da bi jih lahko v skladu s tem pravom koristno uporabilo za odločitev v sporu, ki mu je bil predložen (glej v tem smislu sodbo z dne 16. septembra 1982 v zadevi Vlaeminck, 132/81, Recueil, str. 2953, točki 13 in 14).

35 Zato je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe šteti za dopusten.

Vprašanje za predhodno odločanje

36 S tem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba določbe členov 12 ES, 17 ES in 18 ES ter členov 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujejo ureditvi države članice, kot je ureditev, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na izračun davka na dediščino in davka na prenos lastnine v državi članici, ki ne dopušča odbitka dolga, ki bremeni celotno nepremičnino, če zapustnik ob smrti ni prebival v državi, kjer je zadevna nepremičnina, pač pa v drugi državi članici, medtem ko je ta odbitek določen, če je zadevna oseba ob svoji smrti prebivala v državi članici, v kateri je zadevna nepremičnina.

37 Člen 56(1) ES na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami (sodba z dne 6. decembra 2007 v zadevi Federconsumatori in drugi, C-463/04 in C-464/04, ZOdl., str. I-10419, točka 19, in navedena sodna praksa).

38 Ker v Pogodbi ES ni opredeljen pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 56(1) ES, je Sodišče že pred tem priznalo informativno vrednost nomenklaturi, priloženi k Direktivi Sveta 88/361, čeprav je bila ta sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (postala člena 69 in 70(1) Pogodbe ES, razveljavljena z Amsterdamsko pogodbo), pri čemer v skladu z uvodom k nomenklaturi te direktive seznam ni izčrpen (glej zlasti sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 39; z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 41; zgoraj navedeno sodbo Federconsumatori in drugi, točka 20, in sodbo z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger, C-256/06, ZOdl., str. I-123, točka 24).

39 Glede tega je Sodišče, s tem da je med drugim opozorilo, da dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, ali z drugimi besedami prenos lastnine, pravic itd., ki sestavljajo dediščino, na dediče zapustnika, spada pod

rubriko XI priloge I k Direktivi 88/361, z naslovom „Osebni pretoki kapitala“, razsodilo, da je dedovanje pretok kapitala v smislu člena 56 ES, razen v primerih, v katerih so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico (glej sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier, C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 58, in zgoraj navedeni sodbi Hilten-van der Heijden, točka 42, in Jäger, točka 25).

40 Primer, ko oseba, ki ob svoji smrti prebiva v Nemčiji, zapusti drugim osebam, ki prebivajo v Nemčiji in na Nizozemskem, nepremičnino, ki je v Belgiji in je predmet izračuna davka v Belgiji, nikakor ni popolnoma notranji primer.

41 Zato dedovanje v postopku v glavni stvari pomeni pretok kapitala v smislu člena 56(1) ES.

42 Najprej je treba ugotoviti, ali, kot trdijo tožeče stranke v glavni stvari in Komisija Evropskih skupnosti, nacionalna ureditev, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala.

43 V zvezi s tem je treba spomniti, da nacionalne določbe, ki za namen izračuna višine davka, ki ga je treba plačati pri dedovanju, določajo vrednost nepremičnine, lahko ne le odvrnejo od nakupa nepremičnin, ki so v zadevni državi članici, temveč lahko prav tako zmanjšajo vrednost dediščine rezidenta druge države članice, kot je država članica, v kateri je to premoženje (glej v tem smislu zgoraj navedni sodbi Barbier, točka 62, in Jäger, točka 30).

44 Poleg tega je sodna praksa v zvezi z dedovanjem potrdila, da ukrepi, ki so prepovedani po členu 56(1) ES in pomenijo omejitve pretoka kapitala, obsegajo ukrepe, ki

povzročajo zmanjšanje vrednosti dediščine rezidenta države, ki ni država članica, v kateri je zadevno premoženje in ki obdavči dedovanje tega premoženja (zgoraj navedeni sodbi van Hilten-van der Heijden, točka 44, in Jäger, točka 31).

45 V tem primeru nacionalne določbe, ki so predmet obravnave v postopku v glavni stvari, na podlagi katerih je dediščina, ki jo sestavlja nepremičnina, ki je v Kraljevini Belgiji, predmet višjega davka na prenos lastnine, kot bi znašal davek za dediščino v primeru zapustnika, ki bi ob svoji smrti prebival v tej državi članici, omejujejo pretok kapitala, s tem da zmanjšujejo vrednost dediščine, ki jo sestavlja taka nepremičnina.

46 Ker namreč taka ureditev določa odvisnost odbitka določenih dolgov, ki bremenijo zadevno nepremičnino, od kraja bivanja zapustnika ob njegovi smrti, kar pomeni večje davčno breme za zapuščino dedičev nerezidentov, je prosti pretok kapitala omejen.

47 Te ugotovitve ne more izpodbiti utemeljitev belgijske vlade, da WS ne ustvarja omejitev, ker pri izračunu davka na dediščino in davka na prenos lastnine obstaja objektivna razlika med položajem rezidentov in položajem nerezidentov, saj po mnenju belgijske vlade logično samo država članica, na območju katere je prebival zapustnik, pri izračunu davka na dediščino lahko upošteva vse sestavne dele premoženja: sredstva, obveznosti, premičnine in nepremičnine. Ta okoliščina namreč, glede na merila, ki izhajajo iz ustaljene sodne prakse, navedene v točkah 43 in 44 te sodbe, ni upoštevna (glej v tem smislu tudi zgoraj navedeno sodbo Jäger, točka 34).

48 Belgijska vlada kljub temu trdi, da je za zadevo v postopku v glavni stvari, v nasprotju z zadevo, v kateri je bila izdana sodba Barbier, značilna odsotnost nepogojne obveznosti prenosa pravnega lastništva na zadevni nepremičnini, kot tudi odsotnost

predhodnega prenosa ekonomske lastnine ter prenosa dolga, ki obremenjuje to nepremičnino, saj pooblastilo za ustanovitev hipoteke, na katero se sklicujejo tožeče stranke v glavni stvari, nikakor ne ustvarja dolga, ki bi obremenjeval zadevno nepremičnino v smislu navedene sodbe.

49 Treba je spomniti, da se je v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Barbier, postavljeno vprašanje nanašalo na izračun davka, izterljivega v primeru, da se z dediščino pridobi nepremičnina, ki je v državi članici, in upoštevajoč, za namen izračuna vrednosti premoženja, da je bil imetnik stvarnopravnih pravic nepogojno zavezan te prenesti na tretjo stranko, ki je imela ekonomsko lastnino tega premoženja. Ta dolg je bil zato neposredno povezan z nepremičnino, vključeno v dediščino.

50 Podobno je Sodišče v zvezi s členoma 49 ES in 50 ES že odločilo, da je pri nacionalni ureditvi, ki v davčnih zadevah ne dovoli nerezidentom, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z aktivnostjo, na podlagi katere je nastal obdavčljivi dohodek v zadevni državi članici, medtem ko, nasprotno, rezidentom dovoljuje, da to storijo, podano tveganje, da bo delovala v škodo rezidentov drugih držav članic, in je takšna ureditev torej v nasprotju z navedenima členoma (glej v tem smislu sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točki 27 in 28).

51 Na obravnavi pred Sodiščem so tako tožeče stranke iz postopka v glavni stvari kot tudi Komisija trdile, da zaradi obstoja pooblastila za ustanovitev hipoteke med podedovano nepremičnino in spornim dolgom obstaja zadostna povezava. Komisija je kljub temu priznala, da bi lahko bila povezava med dolgom in nepremičnino vprašljiva, takoj ko pooblastilo za ustanovitev hipoteke ne bi obremenilo zadevne nepremičnine, ki je v Belgiji, ampak druge nepremičnine.

52 Vendar, v skladu z vprašanjem, postavljenim s strani predložitvenega sodišča, dolg, zavarovan s pooblastilom za ustanovitev hipoteke, na določeni nepremičnini, ustanavlja breme na tej nepremičnini. V okviru postopkov, predvidenih v členu 234 ES, je Sodišče pristojno odločati o razlagi ali veljavnosti prava Skupnosti samo na

podlagi dejstev, ki mu jih predloži nacionalno sodišče (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 1998 v zadevi Dumon in Froment, C-235/95, Recueil, str. I-4531, točka 25).

53 Kot izhaja iz točke 32 te sodbe, mora predložitveno sodišče, in ne Sodišče, v skladu z belgijskim pravom potrditi naravo in učinek pooblastila za ustanovitev hipoteke, kot je pooblastilo, obravnavano v postopku v glavni stvari, ter odločiti, ali obstaja neposredna povezava med dolgom, na katerega se sklicujejo tožeče stranke v glavni stvari, ter nepremičnino, na katero se navezuje izračun davka na prenos lastnine v glavni stvari.

54 V vsakem primeru pa je treba poudariti, da pogojevanje odbitka dolgov, ki bremenijo nepremičnino, s tem, da je bil zapustnik ob svoji smrti rezident države članice, v kateri je nepremičnina, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 56(1) ES.

55 Nato je treba ugotoviti, ali je ugotovljena omejitev prostega pretoka kapitala lahko utemeljena z določbami prava Pogodbe.

56 V zvezi s tem je treba v skladu s členom 58(1)(a) ES spomniti, da „[d]oločbe člena 56 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 […] kraj bivališča ali glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

57 Treba je poudariti, da je treba to določbo člena 58 ES, glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Zato te določbe ni mogoče razlagati tako, da naj bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj prebivališča ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s Pogodbo (glej zgoraj navedeno sodbo Jäger, točka 40).

58 Izjema, določena v členu 58(1)(a) ES, je namreč omejena s členom 58(3) ES, 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 56“ (glej sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 44, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 28, ter zgoraj navedeno sodbo Jäger, točka 41). Da bi bilo upravičeno različno obravnavanje oseb, ki so ob svoji smrti prebivale na območju države članice, v kateri je nepremičnina, ki je predmet davka na dediščino ali davka na prenos lastnine, in oseb, ki so ob svoji smrti prebivale v drugi državi članici, ne sme preseči tistega, kar je potrebno za dosego cilja, ki ga zasleduje omenjena ureditev.

59 Treba je torej razlikovati med dovoljenim neenakim obravnavanjem iz člena 58(1)(a) ES in prepovedano samovoljno diskriminacijo iz člena 58(3) ES. V skladu s sodno prakso bi se lahko nacionalna davčna ureditev, kot je tista v postopku v glavni stvari, ki pri izračunu davka na dediščino glede odbitka dolgov, ki bremenijo nepremičnino, ki je v zadevni državi članici, dela razliko med tem, ali je zapustnik ob svoji smrti živel v tej državi članici ali v drugi državi članici, obravnavala kot združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le takrat, kadar se razlika v obravnavi nanaša na primere, ki med seboj niso objektivno primerljivi, oziroma če je to upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej zgoraj navedene sodbe Verkooijen, točka 43; Manninen, točka 29, in Jäger, točka 43).

60 V tem pogledu je treba najprej ugotoviti, da, v nasprotju s trditvami belgijske vlade, navedenimi v točki 47 te sodbe, različno obravnavanje ne more biti utemeljeno zato, ker se nanaša na primere, ki niso objektivno primerljivi.

61 Z morebitno izjemo preizkusa, ki ga mora predložitveno sodišče opraviti glede narave in učinka pooblastila za ustanovitev hipoteke in vprašanja, ali zadevno pooblastilo bremeni sporno nepremičnino, ki je del zapuščine, kar se zdi, da izhaja iz spisa, je namreč izračun davka na dediščino in davka na prenos lastnine, v skladu

s to zakonodajo, neposredno povezan z vrednostjo te nepremičnine. V tem primeru objektivno ni nobene razlike med položajema nepremičnine v Belgiji, ki pripada osebi, ki ob svoji smrti prebiva v tej državi, in nepremičnine, ki pripada osebi, ki ob svoji smrti prebiva v drugi državi članici, ki bi lahko upravičila neenakost davčnega obravnavanja glede višine davka na dediščino in davka na prenos lastnine glede premoženja. Zato je primer dedičev R. H. Eckelkamp primerljiv s položajem tistega dediča, čigar dediščina vključuje nepremičnino, ki je v Belgiji, in mu jo je zapustila oseba, ki je ob svoji smrti prebivala v tej državi (glej v tem smislu tudi zgoraj navedeno sodbo Jäger, točka 44).

62 Kot so navedle tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, upoštevna belgijska ureditev, v načelu, tako dediče rezidentov kot tudi dediče oseb, ki ob svoji smrti niso bile rezidenti, šteje za davčne zavezance za pobiranje davka na dediščino in/ali davka na prenos lastnine za nepremičnino, ki je v Belgiji. Razlika v obravnavi rezidentov in nerezidentov se pojavi samo pri odbitku dolgov od zapuščine nerezidentov.

63 Kadar nacionalna ureditev dediče oseb, ki so bile ob svoji smrti rezidenti, in dediče oseb, ki ob svoji smrti niso bile rezidenti, pri izračunu davka na podedovano nepremičnino, ki je v zadevni državi članici, postavlja na isto raven, taka ureditev v okviru te iste obdavčitve, glede odbitka dolga, ki bremeni to nepremičnino, teh dedičev ne sme, ne da bi bila diskriminatorna, obravnavati različno. S tem ko dediščine teh dveh kategorij oseb za namen obdavčevanja, razen glede odbitka dolgov, obravnava enako, nacionalni zakonodajalec dejansko priznava, da med njimi ne obstajajo nobene objektivne razlike glede modalitet in pogojev te obdavčitve, ki bi lahko upravičevali različno obravnavanje (glej po analogiji v okviru pravice do ustanavljanja sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 20, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 35, in v okviru prostega pretoka kapitala in davka na dediščino sodbo z dne 11. septembra 2008 v zadevi Arens-Sikken, C-43/07, ZOdl., I-6887, točka 57).

64 Nazadnje je treba raziskati, ali je omejitev pretoka kapitala, ki izhaja iz ureditve, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, lahko objektivno upravičena zaradi nujnega razloga v splošnem interesu.

65 Belgijska vlada trdi, da bi bil v skladu z nemško zakonodajo, ki se uporabi za zapustničino premoženje, dolg, katerega odbitek tožeče stranke zahtevajo v Belgiji, praktično odbit dvakrat, čemur bi se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morali izogibati (sodba z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837).

66 V tem pogledu je treba najprej spomniti, da ustaljena sodna praksa o prostem pretoku kapitala in davku na dediščino določa, da državljana Skupnosti ni mogoče prikrajšati za pravico, da se sklicuje na določbe Pogodbe, ker ima korist od davčnih ugodnosti, ki so zakonito določene v državi članici, ki ni država prebivališča (zgoraj navedena sodba Barbier, točka 71).

67 Nato je treba spomniti, da kot izhaja iz točke 13 te sodbe, med Kraljevino Belgijo in Zvezno republiko Nemčijo ne obstaja konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja dediščine.

68 Država članica, v kateri je nepremičnina, ki je del dediščine, se za utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala, ki izhaja iz njene ureditve, ne more sklicevati na možnost, ki ni odvisna od njene volje, in sicer davčnega odbitka s strani druge države članice, kot je država članica, katere rezident je bil zapustnik ob svoji smrti, ki bi delno ali v celoti lahko izravnal škodo, ki bi nastala dedičem te osebe, ker se v državi članici, v kateri je nepremičnina, dolgovi nepremičnine pri izračunu davka na prenos lastnine ne odbijejo (glej v tem smislu tudi zgoraj navedeno sodbo Arens-Sikken, točka 65).

69 Država članica se namreč ne more zanašati na davčne ugodnosti, ki jih enostransko zagotavlja druga država članica, v tem primeru država članica, katere rezidentka je bila zapustnica ob svoji smrti, da bi se izognila obveznostim iz Pogodbe in, zlasti, določbam Pogodbe, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 78).

70 Končno, iz spisa, predloženega Sodišču, v zvezi z izračunom davka na prenos lastnine izhaja, da nacionalna ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, preprosto izključuje odbitek dolgov, ki bremenijo nepremičnino, ki je predmet dedovanja, če zapustnik ob svoji smrti ni bil rezident države članice, v kateri je nepremičnina, ki je predmet dedovanja, pri čemer se obravnava teh dolgov, zlasti odsotnosti davčnega odbitka v drugi državi članici, kot je država članica, v kateri je prebival zapustnik, ne upošteva.

71 Zato je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba povezani določbi členov 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, o izračunu davka na dediščino in davka na prenos lastnine za nepremičnino, ki je v državi članici, ki ne predvideva odbitka dolgov v zvezi s to nepremičnino, če zapustnik ob svoji smrti ni prebival v tej, ampak v drugi državi članici, medtem ko je tak odbitek dovoljen, če je zapustnik ob svoji smrti prebival v prvonavedeni državi članici, v kateri je nepremičnina, ki je predmet dedovanja.

72 Glede na zgoraj navedeno ni treba odgovoriti na vprašanje za predhodno odločanje v delu, ki se nanaša na razlago členov 12 ES, 17 ES in 18 ES.

Stroški

73 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Povezani določbi členov 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, o izračunu davka na dediščino in davka na prenos lastnine za nepremičnino, ki je v državi članici, ki ne predvideva odbitka dolgov v zvezi s to nepremičnino, če zapustnik ob svoji smrti ni prebival v tej, ampak v drugi državi članici, medtem ko je tak odbitek dovoljen, če je zapustnik ob svoji smrti prebival v prvonavedeni državi članici, v kateri je nepremičnina, ki je predmet dedovanja.

Podpisi