SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 11. septembra 2008 *

V zadevi C-43/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 12. januarja 2007, ki je prispela na Sodišče 2. februarja 2007, v postopku

D. M. M. A. Arens-Sikken

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (tretji senat),

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

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

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

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za nizozemsko vlado C. Wissels in M. de Mol, zastopnici,

– 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 73b in 73d Pogodbe ES (postala člena 56 ES oziroma 58 ES) v zvezi s prostim pretokom kapitala.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med D. M. M. A. Arens-Sikken, ženo nizozemskega državljana, ki je umrl v Italiji, in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi izračuna davka na prenos premoženja, ki ga je treba plačati za nepremičnino, ki jo je imel zapustnik na Nizozemskem.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V členu 1 Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (postal člen 67 Pogodbe ES (ta pa je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo)) (UL L 178, str. 5) je določeno:

„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, ki so našteti v prilogi I k Direktivi 88/361, so pod postavko XI zajeti „Osebni pretoki kapitala“, ki vključujejo dediščine in zapuščine.

Nacionalna ureditev

5 Po nizozemskem pravu se obdavči vsa dediščina. Na podlagi člena 1(1) zakona o dedovanju (Successiewet) z dne 28. junija 1956 (Stb. 1956, št. 362, v nadaljevanju: SW 1956) je bilo treba razlikovati, ali je oseba, po kateri je bilo uvedeno dedovanje, ob svoji smrti prebivala na Nizozemskem ali v tujini.

6 V tej določbi je bilo za obdobje med 1. januarjem 1992 in 31. decembrom 2001 določeno:

„Na podlagi tega zakona se odmerijo:

1. davek na dediščino od vrednosti premoženja, ki se prenese na podlagi dedne pravice zaradi smrti osebe, ki je ob smrti prebivala na Nizozemskem […]

2. davek na prenos premoženja od vrednosti premoženja, določenega v členu 5(2) ter prejetega na podlagi darila ali dedovanja zaradi smrti osebe, ki ob daritvi ali ob smrti ni prebivala na Nizozemskem;

3. davek na darila […]“

7 V členu 5(2) SW 1956 v različici, ki je veljala od 8. decembra 1995 do 31. decembra 2000, je določeno:

„Davek na prenos premoženja se odmeri od vrednosti:

1. domačega premoženja iz člena 13 zakona o davku od premoženja [Wet op de vermogensbelasting] z dne 16. decembra 1964 [(Stb. 1964, št. 520, v nadaljevanju: WB 1964)] po odbitku vseh dolgov iz tega člena;

[…]“

8 V členu 13(1), prva alinea, WB 1964 v različici, ki je veljala od 1. januarja 1992 do 31. decembra 2000, je „domače premoženje“ opredeljeno kot „nepremičnine na ozemlju Nizozemske ali pravice na njih“ (če ne pripadajo nizozemskemu podjetju).

9 V členu 13(2)(b) WB 1964 je priznan le odbitek dolgov, zavarovanih s hipoteko na nepremičnini na ozemlju Nizozemske, če se v skladu s členom 49 zakona o dohodnini (Wet op de Inkomstenbelasting) z dne 16. decembra 1964 (Stb. 1964, št. 519) pri izračunu bruto nacionalnega dohodka upoštevajo stroški in obresti, povezani s temi dolgovi.

10 Med Kraljevino Nizozemsko in Italijansko republiko ni sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davka na dediščino.

11 Iz stališč nizozemske vlade izhaja, da je stopnja davka na dediščino progresivna v dveh pogledih. Na eni strani je odvisna od razmerja med davčnim zavezancem in zapustnikom. Na drugi strani pa je različna glede na vrednost pridobitve.

12 Iz navedenih stališč prav tako izhaja, da je bila od 1. januarja 1985 sorazmerna stopnja 6 %, ki se je uporabljala za davek na prenos premoženja, razveljavljena in da jo je nadomestila progresivna stopnja davka na dediščino in darila. Davek na prenos premoženja se torej prav tako obračuna na podlagi dvojno progresivne stopnje, ki se določi ob upoštevanju razmerja med davčnim zavezancem in zapustnikom ter, od tega datuma dalje, glede na vrednost pridobitve.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Mož D. M. M. A. Arens-Sikken je umrl 8. novembra 1998. Ob svoji smrti že več kot deset let ni prebival na Nizozemskem, temveč v Italiji.

14 Ker je zapustnik s svojim premoženjem razpolagal v oporoki, je bila njegova zapuščina po enakih delih razdeljena tožeči stranki v postopku v glavni stvari in štirim otrokom iz zapustnikove zakonske zveze z njo.

15 Vendar so bile na podlagi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos* v smislu nekdanjega člena 1167 nizozemskega civilnega zakonika vse pravice in obveznosti iz zapuščine dodeljene preživelemu zakoncu, to je D. M. M. A. Arens-Sikken.

16 Glede na predložitveno odločbo in stališča nizozemske vlade je tožeča stranka v postopku v glavni stvari zaradi te delitve prejela pravice in obveznosti, katerih vrednost je presegala vrednost njenega dednega deleža, določenega v skladu z zakonom. Pridobila je torej presežek. Njeni otroci pa so utrpeli primanjkljaj, saj niso dobili nobene stvari iz zapuščine. Na podlagi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos* je tožeča stranka v postopku v glavni stvari morala izplačati svojim otrokom

denarni znesek, ki ustreza njihovim dednim deležem. Prevzela je torej dolg, povezan s presežno pridobitvijo, v razmerju do vsakega od svojih otrok, ti pa so postali njeni upniki glede terjatev, ki izhajajo iz primanjkljaja.

17 V zapuščino je spadal med drugim tudi zapustnikov del nepremičnine na Nizozemskem, katerega vrednost je bila 475.000 NLG.

18 Zapustnikovi dediči so oddali napoved za odmero davka na prenos premoženja in pri tem kot osnovo upoštevali vrednost 95.000 NLG, ki jo je vsak od njih prejel, kar je petina vrednosti nepremičnine, ki je vredna 475.000 NLG.

19 Vendar pa je davčna uprava menila, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari iz dediščine pridobila celoten del navedene nepremičnine, in jo pozvala, naj plača znesek davka na prenos premoženja, izračunan na podlagi vrednosti 475.000 NLG. Otrokom D. M. M. A. Arens-Sikken ni bilo treba plačati nobenega davka na prenos premoženja.

20 Na podlagi ugovora tožeče stranke v postopku v glavni stvari je bila odločba davčne uprave potrjena.

21 D. M. M. A. Arens-Sikken je pri Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče 's-Hertogenbosch) vložila tožbo zoper odločbo o potrditvi, ki jo je sprejela navedena uprava. V tej tožbi je uveljavljala, da se ji ne bi smelo naložiti plačila davka na prenos

premoženja, izračunanega na podlagi vrednosti 475.000 NLG, ampak da bi bilo treba zmanjšati ta znesek zaradi dolgov, povezanih s presežno pridobitvijo.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch je presodilo, da se, kar zadeva tožečo stranko v postopku v glavni stvari, davek na prenos premoženja nanaša na pridobitev nepremičnine na podlagi dednega prava. V okviru delitve zapuščine staršev *inter vivos* je presodilo, da je premoženje, ki ga je dobila tožeča stranka, zapustnikov del zadevne nepremičnine.

23 D. M. M. A. Arens-Sikken je zoper sodbo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vložila kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče). V predložitveni odločbi to ugotavlja, da je Gerechtshof te 's-Hertogenbosch pravilno odločilo, da se za namen odmere davka na prenos premoženja domneva, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari na podlagi nizozemskega dednega prava pridobila celoten del nepremičnine, ki ji je bil dodeljen. To sodišče ugotavlja, da v skladu z nizozemskim sistemom davka na prenos premoženja zadevna oseba pri določanju davčne osnove za ta davek ne more odbiti dolgov zaradi presežne pridobitve (prav tako kot ne more odbiti sorazmernega dela vseh dolgov, ki so del zapuščine). Če bi nasprotno mož D. M. M. A. Arens-Sikken ob svoji smrti prebival na Nizozemskem, bi ta pri izračunu davčne osnove za davek na dediščino, ki bi ga bilo treba plačati v tem primeru, lahko upoštevala dolgove zaradi presežne pridobitve (kot vse dolgove, povezane z zapuščino).

24 V teh okoliščinah se predložitveno sodišče sprašuje, ali pomeni nemožnost odbitka dolgov zaradi presežne pridobitve v okviru določanja davčne osnove za davek na prenos premoženja nezakonito omejitev prostega pretoka kapitala. V zvezi s tem se prav tako sprašuje, ali obstaja zadostna zveza med dolgovi zaradi presežne pridobitve in zadevno nepremičnino v skladu s sodno prakso Sodišča, ki izhaja iz sodb z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933) in z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier (C-364/01, Recueil, str. I-15013).

25 Ker je Hoge Raad der Nederlanden menilo, da se v sporu zastavljajo vprašanja o razlagi prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člena 73b in 73d Pogodbe […] razlagati tako, da nasprotujeta temu, da bi država članica obdavčila dedovanje nepremičnine na ozemlju te države članice, ki spada v zapuščino osebe, ki je ob svoji smrti prebivala v drugi državi članici, na podlagi vrednosti nepremičnine, ne da bi upoštevala dolgove zaradi presežne pridobitve, ki jih dolguje dedič zaradi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*?

2. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen in če je treba poleg tega s primerjavo ugotoviti, ali in v kakšnem obsegu je treba upoštevati dolgove zaradi presežne pridobitve, katero primerjalno metodo […] je treba uporabiti v takem primeru, kot je obravnavani, da bi se ugotovilo, ali bi bil davek na dediščino, ki bi se odmeril, če bi oporočitelj ob svoji smrti prebival na Nizozemskem, nižji od davka na prenos premoženja?

3. Ali na presojo morebitne obveznosti, ki jo ima na podlagi Pogodbe ES država članica, v kateri je nepremičnina, da deloma ali v celoti dovoli odbitek dolgov zaradi presežne pridobitve, vpliva dejstvo, da ta odbitek vodi do nižje olajšave zaradi izogibanja dvojnega obdavčevanja v državi članici, ki meni, da je na podlagi oporočiteljevega prebivališča pristojna za obdavčitev zapuščine?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

26 S tema vprašanjema predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 73b skupaj s členom 73d Pogodbe razlagati tako, da nasprotuje takšni ureditvi države članice, kot je ureditev iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na izračun davka na dediščino in na prenos premoženja, ki ju je treba plačati v zvezi z nepremičnino v tej državi članici, in v kateri pri izračunu navedenih davkov ni predvidena možnost odbitka dolgov zaradi presežne pridobitve, ki so posledica oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, kadar oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob svoji smrti ni bila rezident države, v kateri je ta nepremičnina, ampak druge države članice, medtem ko je takšna možnost odbitka predvidena, kadar je bila zadevna oseba ob svoji smrti rezident države, v kateri je navedena nepremičnina.

27 Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen in ob upoštevanju zgoraj navedenih sodb Gerritse in Barbier, predložitveno sodišče poleg tega sprašuje, katera primerjalna metoda se uporabi v takšnem primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, da bi se ugotovilo, ali bi bil znesek davka na dediščino, ki bi se odmeril, če bi oseba, po kateri je bilo uvedeno dedovanje, ob svoji smrti prebivala na Nizozemskem, nižji od zneska davka na prenos premoženja.

28 Na podlagi člena 56(1) ES so na splošno prepovedane 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).

29 Ker v Pogodbi ni opredeljen pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 56(1) ES, je Sodišče že pred tem priznalo informativno vrednost nomenklaturi, priloženi k Direktivi 88/361, ne glede na to, da je bila ta direktiva sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (postala člena 69 in 70(1) Pogodbe ES, ta pa sta bila razveljavljena z Amsterdamsko pogodbo), pri čemer v skladu z njenim uvodom seznam, ki ga vsebuje, 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).

30 Glede tega je Sodišče, ki je med drugim opozorilo, da dedovanje, ki pomeni prenos premoženja, ki ga je pokojni zapustil, na eno ali več oseb, oziroma povedano drugače, prenos lastninske pravice na različnih stvareh, pravicah, itd., iz katerih je ta dediščina sestavljena, na dediče spada pod postavko XI priloge I k Direktivi 88/361 z naslovom „Osebni pretoki kapitala“, razsodilo, da je dedovanje pretok kapitala v smislu člena 56 ES, razen kadar so temeljni deli znotraj ene same države članice (glej zgoraj navedene sodbe Barbier, točka 58; van Hilten-van der Heijden, točka 42, in Jäger, točka 25).

31 Primer, ko oseba, ki je ob svoji smrti prebivala v Italiji, zapusti drugim osebam, ki prebivajo v Italiji ali morebiti v drugih državah članicah, nepremičnino na Nizozemskem, ki je na Nizozemskem predmet izračuna davka na prenos premoženja, ni primer, ki bi bil omejen le na eno državo članico.

32 Zato je dedovanje, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, pretok kapitala v smislu člena 56(1) ES.

33 Kot poudarja Komisija Evropskih skupnosti, je treba najprej preveriti, ali takšna nacionalna ureditev, kot je ureditev iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala.

34 V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da se v skladu z nizozemsko ureditvijo, kadar je oseba, po kateri se uvede dedovanje, ob svoji smrti prebivala v drugi državi članici in ne v Kraljevini Nizozemski, takšni dolgovi, kot jih ima D. M. M. A. Arens-Sikken v postopku v glavni stvari, zaradi presežne pridobitve, do katere je prišlo na podlagi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, ne morejo odbiti pri odmeri davka na prenos premoženja v zvezi z nepremičnino iz zapuščine. Zato je bilo treba davek na prenos premoženja, ki ga je morala plačati tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ker je podedovala nepremičnino, odmeriti od vrednosti 475.000 NLG, kar je celotna vrednost navedene nepremičnine.

35 Nasprotno pa se takšni dolgovi pri izračunu davka na dediščino, ki ga je treba plačati za podedovano nepremičnino, upoštevajo, kadar je oseba ob svoji smrti prebivala na Nizozemskem. V takem primeru, kot je primer tožeče stranke v postopku v glavni stvari, za katerega sta značilna obstoj še štirih drugih dedičev in zapuščena nepremičnina v vrednosti 475.000 NLG, bi bil davek na dediščino, ki bi ga moral plačati zakonec, ki je prevzel dolgove zaradi presežne pridobitve, odmerjen od vrednosti 95.000 NLG, kar je petina vrednosti navedene nepremičnine.

36 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da nacionalne določbe, ki določajo vrednost nepremičnine za namene izračuna višine davka, ki ga je treba plačati v primeru dedovanja, lahko ne samo odvrnejo od nakupa nepremičnin, ki so v zadevni državi članici, ampak tudi zmanjšajo vrednost dediščine rezidenta države članice, ki ni država članica, v kateri je to premoženje (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Barbier, točka 62, in Jäger, točka 30).

37 V zvezi z dedovanjem je sodna praksa potrdila, da ukrepi, ki so prepovedani s členom 56(1) ES, ker 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).

38 Na podlagi nacionalne ureditve ostane v primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, vrednost obdavčene nepremičnine iz zapuščine sicer enaka, ne glede na to, ali so zaradi upoštevanja oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos* odbitki dovoljeni ali ne. Vendar pa, kot je Komisija pravilno uveljavljala, glede metode izračuna, ki se uporabi pri določanju davka, ki ga je dejansko treba plačati, v nizozemski ureditvi obstaja razlika med osebami, ki so bile ob svoji smrti rezidenti zadevne države članice, in tistimi, ki to niso bile.

39 Kot namreč izhaja iz točk 34 in 35 te sodbe, če bi rezident zapustil petim dedičem nepremičnino na Nizozemskem in tudi predlagal oporočno delitev zapuščine staršev *inter vivos*, bi se celotna davčna obremenitev, povezana s to nepremičnino, razdelila med vse dediče, medtem ko v primeru smrti nerezidenta, kot je bil mož tožeče stranke v postopku v glavni stvari, celotno davčno obremenitev nosi en sam dedič. Kot je ugotovila Komisija, bi bilo v prvem primeru več dedičev in znesek, ki bi ga dobil vsak izmed njih, ne bi nujno presegel praga ali pragov za uporabo višje davčne stopnje. Nasprotno pa bi obdavčenje celotne vrednosti nepremičnine v breme enega dediča, ki je prevzel dolgove zaradi presežne pridobitve, do katere je prišlo na podlagi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, lahko povzročilo, oziroma bi neizogibno povzročilo uporabo višje davčne stopnje.

40 Zaradi progresivnosti davčne lestvice, ki je predvidena v nizozemski ureditvi in ki je, kot je na obravnavi poudarila Komisija, ni mogoče grajati, bi bilo torej na podlagi

ureditve, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, dedovanje po nerezidentu lahko predmet večje skupne davčne obremenitve.

41 Ta sklep se ne more omajati s trditvijo nizozemske vlade, v skladu s katero ureditev, ki se uporablja na Nizozemskem, ne vsebuje nobene omejitve, ker različno obravnavanje, na katerega se sklicuje tožeča stranka v postopku v glavni stvari, izhaja iz razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami. Glede na merila, ki izhajajo iz sodne prakse, navedene v točkah 36 in 37 te sodbe, ta okoliščina namreč ni pomembna. Poleg tega različno obravnavanje v zvezi z upoštevanjem dolgov zaradi presežne pridobitve izhaja le iz uporabe zadevne nizozemske ureditve (glej v tem smislu tudi zgoraj navedeno sodbo Jäger, točka 34).

42 Nizozemska vlada vendarle uveljavlja, da se dolgovi zaradi presežne pridobitve ne morejo obravnavati kot dolgovi, ki so neposredno povezani z nepremičnino v smislu zgoraj navedenih sodb Gerritse in Barbier. Ti dolgovi naj ne bi bili del zapuščine, ampak dolgovi, ki jih je prevzel preživeli zakonec in ki so nastali po smrti zadevne osebe zaradi njene oporoke. Nepremičnina naj ne bi bila obremenjena z navedenimi dolgovi in upniki preživelega zakonca, ki je prevzel dolgove zaradi presežne pridobitve, naj ne bi mogli uveljavljati nobene stvarne pravice na tej nepremičnini.

43 V zvezi s tem je treba spomniti, da se je v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Barbier, predloženo vprašanje nanašalo na izračun zneska davka, ki ga je bilo treba plačati v primeru dedovanja nepremičnine, ki je bila v državi članici, in na upoštevanje nepogojne obveznosti imetnika stvarne pravice, da jo prenese na tretjo osebo, ki je bila ekonomski lastnik navedene nepremičnine, pri določanju vrednosti te nepremičnine. Ta dolg je bil torej neposredno povezan z nepremičnino, ki je bila predmet zapuščine.

44 Prav tako je Sodišče v okviru členov 49 ES in 50 ES poudarilo, da lahko nacionalna ureditev, v skladu s katero se nerezidentom na davčnem področju ne morejo odbiti stroški poslovanja, ki so neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili ustvarjeni dohodki, ki jih je zadevna država članica obdavčila, medtem ko je nasprotno tak odbitek možen za rezidente, škoduje predvsem državljanom drugih držav članic in da nasprotuje navedenima členoma (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Gerritse, točki 27 in 28).

45 Vendar so v postopku v glavni stvari, kot poudarja predložitveno sodišče, dolgovi zaradi presežne pridobitve sicer povezani z obravnavano nepremičnino, ker so posledica tega, da je navedeno nepremičnino na podlagi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos* v celoti pridobila tožeča stranka v postopku v glavni stvari, vendar pa za ugotovitev obstoja omejitve, ki je načeloma prepovedana s členom 56(1) ES, ni nujno, da se preveri, ali obstaja neposredna zveza med dolgovi zaradi presežne pridobitve in nepremičnino, ki je predmet zapuščine. Nasprotno z zgoraj navedenimi zadevami se namreč obravnavana zadeva nanaša na za dediče različne posledice nacionalne ureditve, v kateri je pri delitvi davčne osnove na podlagi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos* določeno razlikovanje glede na to, ali je bila oseba, po kateri je bilo uvedeno dedovanje, ob svoji smrti rezident ali nerezident zadevne države članice.

46 Kot izhaja iz točk od 38 do 40 te sodbe, je v obravnavani zadevi omejitev prostega pretoka kapitala posledica dejstva, da takšna nacionalna ureditev, kot je ureditev iz postopka v glavni stvari, skupaj z uporabo progresivne davčne stopnje vodi pri delitvi davčne obremenitve do različnega obravnavanja dedičev osebe, ki je bila ob svoji smrti rezident, in dedičev osebe, ki ob svoji smrti ni bila rezident zadevne države članice.

47 Na obravnavi je nizozemska vlada priznala, da lahko v primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, neupoštevanje terjatev zaradi primanjkljaja, ki jih imajo preostali dediči takšne osebe, ki ni rezident, povzroči večjo davčno obremenitev, ker je za plačilo davka na prenos premoženja zavezan le preživeli zakonec.

48 Prav tako je treba ugotoviti, da je v primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, omejitev, ki izhaja iz dejstva, da mora preživeli zakonec plačati davek na prenos premoženja, ki se obračuna od celotne vrednosti nepremičnine, ne da bi se upoštevali dolgovi zaradi presežne pridobitve, še večja zaradi dejstva, kot izhaja iz točke 12 te sodbe in pisnih stališč, ki jih je Sodišču predložila Komisija, da se davek na prenos premoženja izračuna ne samo na podlagi vrednosti pridobitve, ampak tudi ob upoštevanju razmerja med davčnim zavezancem in zapustnikom. Po mnenju Komisije je oprostitev, ki velja za preživele zakonce, običajno velika, nasprotno od oprostitve, ki velja za otroke.

49 Nato je treba preveriti, ali je tako ugotovljeno omejitev prostega pretoka kapitala mogoče utemeljiti ob upoštevanju določb Pogodbe.

50 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v členu 58(1)(a) ES določeno, 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 prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

51 To določbo člena 58 ES je treba glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Zato je 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).

52 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 različno obravnavanje osebe, ki je ob svoji smrti prebivala v tej državi članici, in osebe, ki je bila ob svoji smrti rezident druge države članice, na področju davka na dediščino in na prenos premoženja, ki ju je treba plačati v zvezi z nepremičnino na ozemlju Kraljevine Nizozemske, lahko upravičeno, se poleg tega ne sme prekoračiti tega, kar je nujno za dosego cilja, ki se zasleduje z zadevno ureditvijo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 29).

53 Razlikovati je torej treba med dovoljenim neenakim obravnavanjem iz člena 58(1)(a) ES in prepovedano samovoljno diskriminacijo iz odstavka 3 tega člena. Kajti v skladu s sodno prakso se lahko nacionalna davčna zakonodaja, v skladu s katero se kot v postopku v glavni stvari za namene izračuna davka na dediščino možnost odbitka dolgov zaradi presežne pridobitve razlikuje glede na to, ali je oseba, po kateri je bilo uvedeno dedovanje, ob svoji smrti prebivala v tej državi članici ali v drugi državi članici, obravnava kot združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le takrat, kadar se različno obravnavanje nanaša na položaje, 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).

54 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se nasprotno, kot je poudarjala nizozemska vlada, to različno obravnavanje ne more utemeljiti s tem, da se nanaša na položaja, ki nista objektivno primerljiva.

55 Položaj dedičev zapustnika iz postopka v glavni stvari je primerljiv s položajem vsakega drugega dediča, čigar dediščina zajema nepremičnino na Nizozemskem, ki jo je zapustila oseba, ki je ob svoji smrti prebivala v tej državi.

56 Nizozemska ureditev obravnava načeloma dediče rezidentov in dediče oseb, ki so bile ob svoji smrti nerezidenti, kot zavezance za plačilo davka na dediščino in/ali na prenos premoženja v zvezi z nepremičninami na Nizozemskem. Šele pri odbitku dolgov zaradi presežne pridobitve, ki so posledica oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, se različno obravnava zapuščina rezidentov in nerezidentov.

57 Če so v nacionalni ureditvi dediči osebe, ki je bila ob svoji smrti rezident, in osebe, ki je bila ob svoji smrti nerezident, glede obdavčitve podedovane nepremičnine, ki je v zadevni državi članici, postavljeni v isti položaj, se ne morejo v okviru iste obdavčitve glede možnosti odbitka stroškov, povezanih s to nepremičnino, različno obravnavati, ne da bi to povzročilo diskriminacijo. Z enakim obravnavanjem zapuščin teh dveh skupin oseb pri obdavčenju dediščin, razen pri odbitku dolgov, je namreč nacionalni zakonodajalec priznal, da glede podrobnih pravil in pogojev te obdavčitve med temi osebami ni objektivnih razlik, ki bi lahko utemeljile 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; v okviru prostega pretoka kapitala in davka na dediščino glej sodbo v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 63).

58 Nazadnje glede vprašanja, ali se lahko omejitev pretoka kapitala, ki je posledica nacionalne ureditve, kot je ureditev iz postopka v glavni stvari, lahko objektivno utemelji z nujnim razlogom v splošnem interesu, je treba ugotoviti, da s pridržkom trditev v okviru tretjega vprašanja za predhodno odločanje nizozemska vlada ni navedla utemeljitev te vrste.

59 V zvezi z drugim vprašanjem je treba poudariti, da je prosti pretok kapitala omejen z dejstvom, da ima lahko neupoštevanje dolgov zaradi presežne pridobitve pri izračunu davka na prenos premoženja skupaj s progresivnostjo davčne lestvice, predvidene z nacionalno zakonodajo, za posledico večjo skupno davčno obremenitev, kot je obremenitev, ki se uporabi pri izračunu davka na dediščino. Poleg tega se predložitveno sodišče v tem vprašanju sklicuje na zgoraj navedeni sodbi Gerritse in Barbier,

ki, kot izhaja iz točke 45 te sodbe, nista upoštevni v obravnavanem primeru. V teh okoliščinah ni treba odgovoriti na drugo vprašanje.

60 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 73b in 73d Pogodbe razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ureditev iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na izračun davka na dediščino in na prenos premoženja, ki ju je treba plačati v zvezi z nepremičnino v državi članici, in v kateri pri izračunu navedenih davkov ni predvidena možnost odbitka dolgov zaradi presežne pridobitve, ki so posledica oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, kadar oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob svoji smrti ni bila rezident te države, ampak druge države članice, medtem ko je ta možnost odbitka predvidena, kadar je bila ta oseba ob svoji smrti rezident države, v kateri je podedovana nepremičnina, če se uporablja progresivna davčna stopnja in ker ima lahko neupoštevanje navedenih dolgov skupaj s to progresivno stopnjo za posledico večjo davčno obremenitev dedičev, ki se ne morejo sklicevati na takšno možnost odbitka.

Tretje vprašanje

61 S tem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali bi lahko bil odgovor na prvo vprašanje drugačen, če država članica, v kateri je ob svoji smrti prebivala oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, na podlagi ureditve o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki velja na njenem ozemlju, prizna davčni odbitek na podlagi davka na dediščino, ki ga je treba plačati v drugi državi članici v zvezi s premoženjem na ozemlju te druge države.

62 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je odprava dvojnega obdavčevanja eden od ciljev Evropske skupnosti, katerega uresničitev je na podlagi člena 293, druga alinea, ES, odvisna od držav članic. Če ni ukrepov Skupnosti za poenotenje in uskladitev glede odprave dvojnega obdavčevanja, države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev prihodkov in premoženja, da bi se izognile – tudi s konvencijami – dvojnemu obdavčevanju. V tem okviru lahko države članice z dvostranskimi konvencijami prosto določijo navezovalne okoliščine za porazdelitev davčne pristojnosti (glej sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30; z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57; z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 49, in zgoraj navedeno sodbo Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 43).

63 Glede tako porazdeljenega izvajanja davčne pristojnosti morajo države članice kljub temu spoštovati pravila Skupnosti (glej zgoraj navedene sodbe Saint-Gobain ZN, točka 58; Bouanich, točka 50, in Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 44).

64 Tudi če bi takšna dvostranska konvencija med državo članico, v kateri je ob svoji smrti prebivala oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, in državo, v kateri je nepremičnina, ki je bila v slednji državi predmet zapuščine, lahko nevtralizirala učinke omejitve prostega pretoka kapitala, ki je bila izpostavljena v okviru odgovora na prvo vprašanje, je vendar treba ugotoviti, da med Kraljevino Nizozemsko in Italijansko republiko ni dvostranske konvencije na področju izogibanja dvojnega obdavčevanja dediščine.

65 V teh okoliščinah je dovolj ugotovitev, da se država članica, v kateri je nepremičnina, v utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala, ki je posledica njene ureditve, ne more sklicevati na obstoj od njene volje neodvisne možnosti, da bo druga država članica, kot je država članica, v kateri je oseba, po kateri je bilo uvedeno dedovanje, prebivala ob svoji smrti, priznala davčni odbitek, ki bi lahko v celoti ali deloma nadomestil škodo, ki je nastala dedičem te osebe, ker država članica, v kateri je navedena

nepremičnina, pri izračunu davka na prenos premoženja ni upoštevala dolgov zaradi presežne pridobitve, ki so posledica oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos* (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Eckelkamp in drugi, točka 68).

66 Država članica se namreč ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jih je enostransko dodelila druga država članica – v obravnavanem primeru država članica, v kateri je zadevna oseba ob svoji smrti prebivala – da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi Pogodbe, med drugim na podlagi njenih določb o prostem pretoku kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 78).

67 Glede na navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da okoliščina, da je v ureditvi države članice, v kateri je ob svoji smrti prebivala oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, enostransko predvidena možnost odobritve davčnega odbitka na podlagi davka na dediščino, ki ga je treba plačati v drugi državi članici v zvezi z nepremičninami v tej drugi državi, ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje.

Stroški

68 Ker je ta postopek za stranki 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:

1. **Člena 73b in 73d Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES) je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ureditev iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na izračun davka na dediščino in na prenos premoženja, ki ju je treba plačati v zvezi z nepremičnino v državi članici, in v kateri pri izračunu navedenih davkov ni predvidena možnost odbitka dolgov zaradi presežne pridobitve, ki so posledica oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, kadar oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob svoji smrti ni bila rezident te države, ampak druge države članice, medtem ko je ta možnost odbitka predvidena, kadar je bila ta oseba ob svoji smrti rezident države, v kateri je podedovana nepremičnina, če se uporablja progresivna davčna stopnja in ker ima lahko neupoštevanje navedenih dolgov skupaj s to progresivno stopnjo za posledico večjo davčno obremenitev dedičev, ki se ne morejo sklicevati na takšno možnost odbitka.**

2. **Okoliščina, da je v ureditvi države članice, v kateri je ob svoji smrti prebivala oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, enostransko predvidena možnost odobritve davčnega odbitka na podlagi davka na dediščino, ki ga je treba plačati v drugi državi članici v zvezi z nepremičninami v tej drugi državi, ne vpliva na odgovor iz točke 1 izreka te sodbe.**

Podpisi