

Zadeva C-513/03

Dediši M. E. A. van Hilten-van der Heijden

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch)

„Pretek kapitala – člen 73 B(1) Pogodbe ES (postal člen 56(1) ES) – Davek na dediščino – Pravna domneva, po kateri se šteje, da je državljan države članice, ki je umrl v desetih letih po tem, ko je zapustil to državo članico, v njej prebival ob smrti – Tretje države“

Povzetek sodbe

Prosti pretek kapitala – Omejitve

(Pogodba ES, člen 73 B (postal člen 56 ES))

Člen 73 B Pogodbe je treba razlagati tako, da ni v nasprotju z zakonodajo države članice, v skladu s katero je dediščina državljana te države članice, ki je umrl v desetih letih po tem, ko je v tujino prenesel stalno prebivališče, ki ga je imel v navedeni državi članici, obdavčena, kot da bi ta državljan ohranil stalno prebivališče v tej državi, medtem ko zagotavlja odbitje v zvezi z davki na dediščino, ki jih je naložila druga država.

Ker predvideva enake pogoje obdavčitve dediščine za državljane, ki so prenesli stalno prebivališče v tujino, in za državljane, ki so ostali v zadevni državi članici, taka zakonodaja namreč prvih ne bi mogla odvrniti, da bi vlagali v tej državi članici iz druge države, niti slednjih, da bi to storili v drugi državi iz zadevne države članice, in ne glede na to, kje je zadevno premoženje, ne bi zmanjšala vrednosti dediščine državljana, ki je prenesel stalno prebivališče v tujino.

Ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali uskladitev v okviru Skupnosti razlike pri obravnavanju med državljani zadevne države članice in državljani drugih držav članic, ki so posledica take zakonodaje, izhajajo iz pristoynosti, ki jo imajo države članice, da s pogodbo ali enostransko določijo merila za porazdelitev davčne pristoynosti.

Poleg tega nacionalna ureditev, ki bi odvrnila državljana, ki želi prenesti stalno prebivališče v drugo državo, in tako ovirala pravico prostega gibanja, samo iz tega razloga ne bi mogla pomeniti omejitve pretoka kapitala v smislu člena 73 B Pogodbe.

(Glej točke 46, 47, 50 in 51 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 23. februarja 2006(*)

„Pretok kapitala – ?len 73 B(1) Pogodbe ES (postal ?len 56(1) ES) – Davek na dediš?ino – Pravna domneva, po kateri se šteje, da je državljan države ?lanice, ki je umrl v desetih letih po tem, ko je zapustil to državo ?lanico, v njej prebival ob smrti – Tretje države“

V zadevi C-513/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nizozemska) z odlo?bo z dne 5. novembra 2003, ki je na Sodiš?e prispela 8. decembra 2003, v postopku

dedi?i M. E. A. van Hilten-van der Heijden

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, S. von Bahr (poro?evalec), A. Borg Barthet in U. L?hmus, sodniki,

generalni pravobranilec: P. L?ger,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. maja 2005,

na podlagi stališ?, ki so jih predložili:

- za dedi?e M. E. A. van Hilten-van der Heijden P. Kavelaars, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in S. Terstal, zastopnika,
- za nemško vlado A. Tiemann in M. Lumma, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. junija 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 73 C(1) in 73 D(3) Pogodbe ES (postala ?lena 57(1) ES in 58(3) ES), veljavnih ob smrti M. E. A. van Hilten-van der Heijden.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med dediči M. E. A. van Hilten-van der Heijden in Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (inšpektor državne davčne uprave, posebna enota za fizične osebe/tuje družbe Heerlen, v nadaljevanju: inšpektor) glede davka na dediščino, ki je bil na Nizozemskem naložen na zapuščino pokojne.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Priloga I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen, razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL L 178, str. 5), naslovljena „Nomenklatura pretoka kapitala iz člena 1 Direktive“, v uvodu natančno določa:

„V tej nomenklaturi so pretoki kapitala v skladu z ekonomsko naravo sredstev in obveznosti, na katere se nanašajo, izraženi bodisi v domači ali tuji valuti.

Pretoki kapitala, naštetih v tej nomenklaturi, zajemajo:

- vse operacije, potrebne za namene pretoka kapitala: sklenitve in izvedbe transakcij in povezanih prenosov. Transakcija je navadno med rezidenti različnih držav članic, čeprav pri posameznih vrstah pretoka kapitala transakcijo izvrši ista oseba za svoj lasten račun (npr. prenosi sredstev, ki pripadajo izseljencem),
- operacije, ki jih izvede katerakoli fizična ali pravna oseba [...],
- dostop gospodarskega subjekta do vseh finančnih tehnik, razpoložljivih na trgu, ki se uporabijo za izvajanje zadevne operacije. Na primer, koncept pridobitve vrednostnih papirjev in drugih finančnih instrumentov ne zajema samo promptnih transakcij, temveč tudi vse razpoložljive tehnike poslovanja: termenske transakcije, transakcije z opcijami ali zadolžnicami, zamenjave za druga sredstva itd. [...],
- operacije za likvidiranje ali izročitev oblikovanih sredstev, repatriacija iztržka njihove likvidacije⁽¹⁾ ali takojšnja uporaba teh iztržkov v mejah obveznosti Skupnosti,
- operacije za odplačilo kreditov ali posojil.

Ta nomenklatura ni izrpan seznam za razumevanje pretoka kapitala – zato postavka XIII – F. ‚Drugi pretoki kapitala – mešano‘. Zato nomenklature ne bi smeli razlagati v smislu omejevanja obsega načela popolne liberalizacije pretoka kapitala, kot izhaja iz člena 1 te Direktive.“

4 Omenjena nomenklatura obsega trinajst različnih kategorij pretoka kapitala. Postavka XI, naslovljena „Osebni pretoki kapitala“, določa:

„[...]“

D. Dediščine in zapuščine

[...]“

5 Po podpisu sklepne listine in izjav medvladnih konferenc o Evropski Uniji 7. februarja je konferenca predstavnikov vlad držav članic ES med drugim sprejela izjavo o členu 73 D Pogodbe o ustanovitvi Evropske Skupnosti (UL C 191, str. 99, v nadaljevanju: izjava o členu 73 D Pogodbe), ki navaja:

„Konferenca potrjuje, da se pravica držav ?lanic do uporabe ustreznih predpisov njihovega dav?nega prava iz ?lena 73d(1)(a) te pogodbe uporablja le za tiste dolo?be, ki obstajajo ob koncu leta 1993. Vendar pa se ta izjava uporablja samo za pretok kapitala in za pla?ila med državami ?lanicami.“

Nacionalna ureditev

6 Po nizozemskem pravu je predmet davka vsa dediš?ina. ?len 1(1) zakona o dediš?ini (Successiewet) z dne 28. junija 1956 (Stb. 1956, št. 362, v nadaljevanju: SW 1956) razlikuje glede na to, ali zapustnik umre na Nizozemskem ali v tujini. Ta predpis dolo?a:

„S sprejetjem tega zakona se naložijo naslednji davki:

1. Davek na dediš?ino na vrednost celotnega premoženja, ki je preneseno na podlagi dedne pravice po smrti osebe, ki je ob smrti prebivala na Nizozemskem.

[...]

7 ?len 3(1) SW 1956 dolo?a:

„Šteje se, da je državljan Nizozemske, ki je prebival v Kraljevini in je umrl ali opravil obdaritev v desetih letih po tem, ko je prenehal živeti v Kraljevini, v Kraljevini prebival ob smrti ali obdaritvi.“

8 Konvencija med Švicarsko konfederacijo in Kraljevino Nizozemsko o izogibanju dvojne obdav?itve v zvezi z davkom na dediš?ino, podpisana v Haagu 12. novembra 1951 (v nadaljevanju: konvencija), v ?lenu 2(1) dolo?a:

„Nepremi?nine [...] se obdav?ijo z davkom na dediš?ino samo v državi, kjer se nepremi?nine nahajajo. [...]

9 ?len 3(1) konvencije dolo?a:

„Premoženje zapuš?ine, za katero se ne uporablja ?len 2 [...], je obdav?eno z davkom na dediš?ino samo v državi, kjer je imel pokojni zadnje stalno prebivališ?e.“

10 Za razlago stalnega prebivališ?a se ?len 3(2) konvencije sklicuje na dolo?be konvencije med Švicarsko konfederacijo in Kraljevino Nizozemsko o izogibanju dvojne obdav?itve v zvezi z davki od dohodka in premoženja, sklenjene istega dne.

11 Ob podpisu konvencije sta pogodbenici naredili dolo?ene izjave, ki so sestavni del konvencije, pri ?emer se ena nanaša zlasti na ?len 3.

12 Ta izjava dolo?a:

„(1) Kljub predpisom iz ?lena 3(2) omenjene konvencije lahko država, katere državljan je bil pokojni ob smrti, naloži davek na dediš?ino, kot da bi pokojni imel takrat stalno prebivališ?e v tej državi, pod pogojem, da je imel pokojni tam dejansko stalno prebivališ?e v desetih letih pred smrtjo in da je bil, ko se je odpovedal stalnemu prebivališ?u, državljan te države; v tem primeru se del davka, ki ga ta država ne bi naložila, ?e pokojni ob odpovedi stalnega prebivališ?a ali ob smrti ne bi imel državljanstva omenjene države, zmanjša za davek, naložen v državi stalnega prebivališ?a.“

(2) Dolo?ba prvega odstavka ne velja za osebe, ki so imele ob smrti dvojno državljanstvo.“

13 Člen 13 odloka iz leta 1989 o preprečevanju dvojne obdavčitve (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 z dne 21. decembra 1989, Stb.1989, št. 594, v nadaljevanju: odlok) določa:

„1. Dediščina pokojnega, ki je po členu 3(1) SW 1956 ob smrti živel na Nizozemskem, se za namene vračunanja davka, ki ga je naložila druga država, oprosti davka na dediščino drugih delov zapuščine, kot so ti, navedeni v členu 11, če je druga država za prejem teh delov naložila podoben davek, ki se ne bi naložil, če bi imel pokojni svoje stalno prebivališče ob smrti dejansko na Nizozemskem. [...]

2. Znesek oprostitve iz odstavka 1 je najnižji znesek naslednjih zneskov:

a) znesek davkov, ki jih je naložila druga država;

b) znesek, ki glede dajatev na dediščino, ki bi se jih dolgovalo po SW 1956 brez uporabe tega odloka, natančno ustreza razmerju med skupno vrednostjo delov zapuščine iz odstavka 1 tega člena in vrednostjo vseh pridobljenih delov, zmanjšanih za vrednost dolgov podjetja, vključno z dolgovi na podlagi udeležbe, pri kateri ne gre za udeležbo delničarja, in za vrednost dolgov, ki niso dolgovi podjetja in so zavarovani s hipoteko na nepremičnini ali na pravici, ki jo bremeni.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 M. E. A. van Hilten-van der Heijden je umrla 22. novembra 1997. Imela je nizozemsko državljanstvo in od začetka leta 1988 stalno prebivališče na Nizozemskem, kasneje v Belgiji in od leta 1991 v Švici.

15 Dediščina omenjene pokojne je sestavljena predvsem iz nepremičnin, ki se nahajajo na Nizozemskem, v Belgiji in v Švici, iz naložb na Nizozemskem, v Nemčiji, Švici in Združenih državah Amerike ter iz bančnih računov, odprtih in vodenih pri nizozemskih in belgijskih poslovalnicah bančnih institucij s sedežem v Evropski uniji.

16 Dedičem pokojne so bili naloženi davki na dediščino na podlagi člena 3(1) SW 1956. Po pritožbi štirih dedičev je inšpektor te odmerne odločbe potrdil.

17 Štirje dediči so vložili tožbo proti tej odločbi na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

18 Predložitveno sodišče najprej ugotavlja, da iz sklicevanja na postavko XI priloge I k Direktivi 88/361 na „dediščine in zapuščine“ izhaja, da gre v glavni stvari za pretok kapitala med tretjo državo in državo članico.

19 Poleg tega predložitveno sodišče navaja, da je v odločbi z dne 12. decembra 2002 odločilo, da je člen 3(1) SW 1956 nacionalni ukrep, ki ovira prosti pretok kapitala ali ga naredi manj privlačnega. Ta določba kot taka ovira izselitev, saj pravna domneva, ki jo vsebuje, da od dneva izselitve sledi prenos zapuščine na dediče v naslednjih desetih letih, pomeni neugodnost. Kraljevina Nizozemska bi naložila davke na dediščino ali darilo v desetih letih, ki sledijo izselitvi nizozemskega državljanca, če so ti davki nižji od tujih, čeprav ta država članica ne odobri niti vračila niti vračunanja, če so v tujini naloženi višji davki na dediščino. V skladu z odločbo predložitvenega sodišča je člen 3(1) SW 1956 prikrita ovira pri čezmejnem dedovanju.

20 V tej odločbi je predložitveno sodišče tudi določilo, da je člen 3(1) tudi samovoljna diskriminacija. Dejansko nizozemsko pravo razlikuje med nizozemskimi državljani in državljani drugih držav članic, saj se nizozemski državljan lahko izogne uporabi omenjene določbe le tako, da se odreče državljanstvu. Poleg tega se te določbe ne more utemeljiti z nujnimi razlogi javnega interesa, saj je namen njenega obstoja to, da preprečuje, da bi Kraljevina Nizozemska izgubila

davke na dediščino zaradi tega, ker državljani zapuščajo državo.

21 Vendar iz sodne prakse Sodišča ne izhaja jasno, ali določba, kot je ta v postopku v glavni stvari, sodi v člen 73 C(1) Pogodbe.

22 Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje, ali izjava v zvezi s členom 73 D Pogodbe pomeni, da zakonodaja, ki velja za pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ni varovana s členom 73 D(1)(a) Pogodbe, oziroma ali velja ta člen vedno za pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami in se zato ne omejuje na določbe, ki so obstajale na tem področju konec leta 1993.

23 Na podlagi teh ugotovitev je Gerechtshof te 's-Hertogenbosch prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je člen 3(1) SW [1956] dovoljena omejitev v smislu člena [73 C(1) Pogodbe]?

2. Ali je člen 3(1) SW [1956] nedovoljeno sredstvo samovoljne diskriminacije oziroma prikrito omejevanje prostega pretoka kapitala po členu [73 D(3) Pogodbe], če se uporablja za pretok kapitala med državo članico in tretjimi državami, upoštevajoč izjavo v zvezi s členom 73 D Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti, sprejeto s podpisom ‚Sklepne listine in izjav medvladnih konferenc o Evropski uniji‘ z dne 7. februarja 1992?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

24 Predložitveno sodišče z vprašanjema v bistvu sprašuje, ali nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, sodi na področje uporabe člena 73 C(1) Pogodbe in/ali člena 73 D(3) Pogodbe.

25 Vendar je treba najprej preučiti, kot izhaja iz same predložitvene odločbe in kot je navedeno v vseh stališčih, posredovanih Sodišču v tej zadevi, določbe Pogodbe ES, da bi se ugotovilo, ali ta ureditev pomeni omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 73 B Pogodbe ES (postal člen 56 ES).

26 Sodišče pa lahko upošteva pravila prava Skupnosti, na katera se nacionalno sodišče v svojih vprašanjih za predhodno odločanje ni sklicevalo, da bi sodšču, ki je izdalo predložitveno odločbo, posredovalo uporaben odgovor (glej zlasti sodbo z dne 12. oktobra 2004 v zadevi Wolff & Müller, C-60/03, ZOdl., str. I-9553, točka 25).

27 Zato je treba ugotoviti, ali je treba člen 73 B Pogodbe razlagati tako, da je v nasprotju z zakonodajo države članice, kot je ta, sporna v postopku v glavni stvari, v skladu s katero je dediščina državljana te države članice, ki je umrl v desetih letih po tem, ko je v tujino prenesel svoje stalno prebivališče, ki ga je imel v navedeni državi članici, obdavčena, kot da bi ta državljan ohranil stalno prebivališče v tej državi članici, medtem ko zagotavlja odbitje v zvezi z davki na dediščino, ki jih je naložila druga država.

Stališča, predložena Sodišču

28 Dediš?i M. E. A. van Hilten-van der Heijden menijo, da je ?len 3(1) SW 1956 v nasprotju s ?lenom 73 B Pogodbe. Dejansko naj bi šlo za posredno diskriminacijo in, odvisno od primera, za neposredno kršitev, ker se, prvi?, razlikuje med osebami glede na to, ali so pred smrtjo živele na Nizozemskem, in drugi?, ker se omenjena dolo?ba ne uporablja, ?e ima oseba, ki je zapustila Nizozemsko, drugo državljanstvo kot nizozemsko.

29 Nizozemska in nemška vlada menita, da je treba, preden se odgovori na postavljeni vprašanji, najprej ugotoviti, ali je ?len 73 B Pogodbe v nasprotju s pravno domnevo, ki jo je glede stalnega prebivališ?a postavil ?len 3(1) SW 1956.

30 Glede tega nizozemska vlada pripomni, da gre tudi pri dediš?ini še vedno za pretok kapitala. Tako bi bila v primeru smrti dediš?ina dolo?ena ob smrti in na podlagi tega se davki na dediš?ino naložijo na tej podlagi. Ker ni bilo še niti pretoka kapitala niti z njim povezane transakcije, naj ne bi šlo za dejanje prostega pretoka kapitala.

31 Poleg tega ni bilo niti diskriminacije niti omejevanja prostega pretoka kapitala. Dejansko ni bilo nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva med nizozemskimi državljani, ki ostanejo na Nizozemskem, in državljani, ki jo zapustijo. Poleg tega se državljan Nizozemske, ki zapusti Nizozemsko, nahaja v druga?nem položaju kot državljan druge države ?lanice, ki zapusti Nizozemsko po tem, ko je tam živel.

32 Iz tega izhaja, da ?len 73 B Pogodbe ni v nasprotju s pravno domnevo, ki jo je glede stalnega prebivališ?a postavil ?len 3(1) SW 1956.

33 Nemška vlada navaja, da ?len 73 B(1) Pogodbe ne velja za tako dolo?bo, kot je ?len 3(1) SW 1956, saj ne krši prostega pretoka kapitala.

34 Komisija Evropskih skupnosti poudarja, da ?len 3(1) SW 1956 ne razlikuje na podlagi kraja zapuš?ine ali njenega dela ob smrti zadevnega pokojnega. Ta ?len zato ni omejitev pretoka kapitala z Nizozemske in vanjo. Posledi?no naj prosti pretok kapitala, ki ga zagotavljajo ?len 73 B in naslednji Pogodbe, ne bi bil sporen v postopku v glavni stvari.

35 Glede morebitne uporabe dolo?b te Pogodbe v zvezi s prostim pretokom oseb in svobodo ustanavljanja Komisija opozarja, da so te dolo?be omejene na pretok znotraj Unije.

Presoja Sodiš?a

36 Najprej je treba opozoriti, da morajo države ?lanice v skladu z ustaljeno sodno prakso, ?eprav je neposredno obdav?enje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbi z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, to?ka 16, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, to?ka 14).

37 Opozoriti je tudi treba, da ?len 73 B(1) Pogodbe uresni?uje prosti pretok kapitala med državami ?lanicami ter med državami ?lanicami in tretjimi državami. Zato dolo?a v okviru dolo?b poglavja Pogodbe z naslovom „Kapital in pla?ila“, da so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami ?lanicami ter med državami ?lanicami in tretjimi državami.

38 Zato je treba najprej preu?iti, ali je dediš?ina pretok kapitala v smislu ?lena 73 B Pogodbe.

39 V zvezi s tem velja ugotoviti, da Pogodba ne opredeljuje pojmov „pretok kapitala“ in „pla?ila“. Ker je ?len 73 B Pogodbe v bistvu prevzel besedilo ?lena 1 Direktive 88/361 in ne glede na to, da je bila ta direktiva sprejeta na podlagi ?lenov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (?lene od 67 do

73 Pogodbe EGS so zamenjali ?leni od 73 B do 73 G Pogodbe ES, ki so postali ?leni od 56 do 60 ES), je priložena nomenklatura pretoka kapitala v skladu z ustaljeno sodno prakso obdržala zna?aj napotila za opredelitev pojma „pretok kapitala“, kot ga je imela pred za?etkom veljavnosti ?lena 73 B in naslednjih Pogodbe ES, pri ?emer v skladu z njenim predgovorom seznam, ki ga vsebuje, ni iz?rpen (glej v tem smislu predvsem sodbi z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer, C?222/97, Recueil, str. I-1661, to?ka 21, in z dne 5. marca 2002 v združenih zadevah Reisch in drugi, C?515/99, od C?519/99 do C?524/99 in od C?526/99 do C?540/99, Recueil, str. I?2157, to?ka 30).

40 Dediš?ine se sicer pojavljajo v postavki XI priloge I k Direktivi 88/361 z naslovom „Osebni pretoki kapitala“. Kot tudi navaja generalni pravobranilec v to?ki 53 sklepnih predlogov, ta postavka zlasti omenja transakcije, s katerimi se premoženje dolo?ene osebe prenese v celoti ali deloma tako med življenjem kot po smrti.

41 Dejansko je dedovanje prenos premoženja, ki ga je pokojni zapustil, na eno ali ve? oseb, povedano druga?e, prenos lastninske pravice na različnih stvareh, pravicah, itd., iz katerih je ta dediš?ina sestavljena, na dedi?e.

42 Iz tega sledi, da je dedovanje pretok kapitala v smislu ?lena 73 B Pogodbe (glej v tem smislu prav tako sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier, C-364/01, Recueil, str. I-15013, to?ka 58), razen kadar se temeljni deli nahajajo znotraj ene same države ?lanice.

43 Drugi?, treba je preu?iti, ali nacionalna ureditev, kot je ta sporna v postopku v glavni stvari, pomeni omejitve pretoka kapitala.

44 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da so ukrepi, ki so prepovedani po ?lenu 73 B(1) Pogodbe, ker gre za omejitve pretoka kapitala, obsegajo vse ukrepe, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi ?lanici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države ?lanice, da to storijo v drugih državah, oziroma ob dedovanju ukrepi, katerih posledica je zmanjšanje vrednosti dediš?ine državljana države, ki ni država ?lanica, kjer se nahaja zadevno premoženje, in ki obdav?i dedovanje omenjenega premoženja (glej v tem smislu sodbo z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, to?ka 10; zgoraj omenjeno sodbo Trummer in Mayer, to?ka 26; sodbo z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Sandoz, C-439/97, Recueil, str. I-7041, to?ka 19, in zgoraj omenjeno sodbo Barbier, to?ka 62).

45 Nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki predvideva, da je dediš?ina državljana te države ?lanice, ki je umrl v desetih letih po tem, ko je v tujino prenesel svoje stalno prebivališ?e, ki ga je imel v navedeni državi ?lanici, obdav?ena, kot da bi ta državljan ohranil stalno prebivališ?e v tej državi ?lanici, medtem ko zagotavlja oprostitev v zvezi z davki na dediš?ino, ki jih je naložila druga država, torej ni omejitev pretoka kapitala.

46 Ker predvideva enake pogoje obdav?itve dediš?ine za državljane, ki so prenesli stalno prebivališ?e v tujino, in za državljane, ki so ostali v zadevni državi ?lanici, taka zakonodaja prvih ne bi mogla odvrniti, da bi vlagali v tej državi ?lanici iz druge države, niti zadnjih, da bi to storili v drugi državi iz zadevne države ?lanice, in ne glede na to, kje je zadevno premoženje, ne bi zmanjšala vrednosti dediš?ine državljana, ki je prenesel stalno prebivališ?e v tujino. Dejstvo, da taka zakonodaja ne zajema niti državljana, ki ima stalno prebivališ?e ve? kot deset let v tujini, niti državljana, ki nikoli ni imel stalnega prebivališ?a v zadevni državni ?lanici, pri tem ni upoštevno. Ker velja samo za državljane zadevne države ?lanice, ne pomeni omejitve pri pretoku kapitala iz drugih držav ?lanic.

47 Glede razlik pri obravnavanju med državljani zadevne države ?lanice in državljani drugih držav, ki izhajajo iz nacionalne zakonodaje, kot je ta v postopku v glavni stvari, je treba omeniti, da

tako razlikovanje za porazdelitve davčnih pristožnosti ne bi pomenilo diskriminacije, prepovedane s členom 73 B Pogodbe. Ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali uskladitev v okviru Skupnosti namreč izhajajo iz pristožnosti, ki jo imajo države članice, da s pogodbo ali enostransko določijo merila za porazdelitev davčne pristožnosti (glej v tem smislu, v zvezi s členom 48 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 39 ES), sodbo z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 30, in v zvezi s členoma 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) in 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES) sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57).

48 Poleg tega je Sodišče že imelo priložnost odločiti, da za namene porazdelitve davčnih pristožnosti ni nesmiselno, da se države članice zgledujejo po mednarodni praksi in zlasti po vzorčnih konvencijah, ki jih je vpeljala Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) (glej zgoraj omenjeno sodbo Gilly, točka 31). Kot je poudarila nizozemska vlada, je zakonodaja v postopku v glavni stvari skladna s komentarji Vzorne konvencije o dvojnem obdavčevanju glede dedovanja in daril (poročilo odbora za davčne zadeve OECD, leta 1982). Iz komentarjev členov 4, 7, 9A in 9B omenjene vzorne konvencije izhaja, da je ta vrsta zakonodaje utemeljena s tem, da preprečuje oblike izogibanja davkom, v skladu s katero državljani države ob pričakovanju smrti prenese stalno prebivališče v drugo državo, kjer je davek nižji. Komentar navaja, da se dvojnemu obdavčevanju izogne z metodo davčnega odbitka in da je, ob upoštevanju, da je preprečevanje izogibanju davka utemeljeno samo, če smrt nastopi v kratkem času za prenosom stalnega prebivališča, najdaljše časovno obdobje deset let.

49 Ob tem velja omeniti, da preprost prenos stalnega prebivališča iz ene države v drugo ne spada v člen 73 B Pogodbe. Dejansko, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 58 sklepnih predlogov, tak prenos stalnega prebivališča sam po sebi ne vključuje finančnih poslov ali prenosov premoženja ter nima drugih značilnosti pretoka kapitala, kot to izhaja iz priloge I k Direktivi 88/361.

50 Iz tega izhaja, da nacionalna ureditev, ki bi odvrnila državljana, ki želi prenesti stalno prebivališče v drugo državo, in tako ovirala pravico prostega gibanja, samo iz tega razloga ne bi mogla pomeniti omejitve pretoka kapitala v smislu člena 73 B Pogodbe.

51 Na postavljeno vprašanje je torej treba odgovoriti, da se mora člen 73 B Pogodbe razlagati tako, da ni v nasprotju z zakonodajo države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero je dediščina državljana te države članice, ki je umrl v desetih letih po tem, ko je v tujino prenesel svoje stalno prebivališče, ki ga je imel v navedeni državi članici, obdavčena, kot da bi ta državljani ohranil stalno prebivališče v tej državi članici, medtem ko zagotavlja odbitje v zvezi z davki na dediščino, ki jih je naložila druga država.

52 Iz omenjenega sledi, da ni treba odgovoriti na vprašanja za predhodno odločanje v zvezi s členoma 73 C in 73 D Pogodbe.

Stroški

53 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:

Člen 73 B Pogodbe ES (postal člen 56 ES) je treba razlagati tako, da ni v nasprotju z zakonodajo države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero je dediščina državljana te države članice, ki je umrl v desetih letih po tem, ko je v tujino prenesel stalno prebivališče, ki ga je imel v navedeni državi članici, obdavčena, kot da bi ta državljani ohranil stalno prebivališče v tej državi članici, medtem ko zagotavlja odbitje v

zvezi z davki na dediš?ino, ki jih je naložila druga država.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.